



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Miloslava Výborného a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **READER s.r.o.**, se sídlem Na Poříčí 1757/41, Praha 1, zastoupené Mgr. Tomem Káňou, advokátem se sídlem náměstí Míru 6, Frenštát pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 5. 2016, čj. 24207/16/5300-21442-707271 a čj. 24212/16/5300-21442-707271, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 3. 2018, čj. 22 Af 65/2016-41,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobkyni **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Úvod:

Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vydal rozhodnutí, kterými změnil doměřenou daň z přidané hodnoty. Žalobkyně podala proti rozhodnutím odvolání, které Odvolací finanční ředitelství zamítlo. Žalobkyně proto podala žalobu ke krajskému soudu, který jí vyhověl. Proti rozsudku krajského soudu žalovaný brojí kasační stížností.

Nejvyšší správní soud se musel zabývat nepřezkoumatelností soudního a správního rozhodnutí.

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále „správce daně“) vydal 25. 11. 2015 tři rozhodnutí, kterými změnil svá tři rozhodnutí ze dne 14. 10. 2014 o doměření daně z přidané

hodnoty za 1. čtvrtletí 2012, 2. čtvrtletí 2012 a 3. čtvrtletí 2012. Ve všech změnil doměřenou výši DPH z 0 Kč na částku v řádech tisíců. Správce daně dále vydal 14. 1. 2016 rozhodnutí, kterým změnil své rozhodnutí ze dne 14. 10. 2014 o doměření daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2011. Rovněž v něm změnil doměřenou výši DPH z 0 Kč na částku v řádech tisíců.

[2] Žalobkyně podala proti všem změnovým rozhodnutím odvolání k Odvolacímu finančnímu ředitelství, které o nich 31. 5. 2016 vydalo dvě rozhodnutí. Prvním z nich potvrdilo rozhodnutí ohledně 1. čtvrtletí 2012, 2. čtvrtletí 2012 a 3. čtvrtletí 2012, a odvolání zamítlo. Druhým změnilo rozhodnutí správce daně ohledně 3. čtvrtletí 2011 tak, že změnilo odpočet daně z mínus 2526 Kč na 5005 Kč v řádku 52 a odpočet daně z 5005 Kč na 2526 Kč v řádku 53.

[3] V prvním rozhodnutí žalovaný uvedl, že nákup a prodej akcií žalobkyní v 1. až 3. čtvrtletí 2012 nelze považovat za ekonomickou činnost dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Nákup a prodej opcí a devizové operace však za ekonomickou činnost považovat lze, neboť se jednalo o ekonomickou činnost a byla vykonávána vlastním jménem. Uvedl, že se nejednalo o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně, která se nezapočítává do výpočtu koeficientu dle § 76 zákona o DPH. Dále žalovaný shrnul judikaturu Soudního dvora Evropské unie k dané problematice.

[4] V druhém rozhodnutí žalovaný uvedl, že nákup a prodej akcií žalobkyní v 3. čtvrtletí 2011 nelze považovat za ekonomickou činnost dle zákona o DPH. Nákup a prodej opcí a devizové operace však za ekonomickou činnost považovat lze, neboť se jednalo o ekonomickou činnost a byla vykonávána vlastním jménem. Uvedl, že se nejednalo o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně, která se nezapočítává do výpočtu koeficientu dle § 76 zákona o DPH. Také v tomto rozhodnutí žalovaný shrnul judikaturu Soudního dvora Evropské unie k dané problematice. Dále uvedl, že správce daně špatně stanovil hodnoty na řádku 52 a 53, neboť tyto hodnoty vzájemně zaměnil, což žalovaný napravit.

II.

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ostravě. Namítla, že cenné papíry nejsou zbožím a obchodování na burze není službou, protože obchodovala nahodile. Dále uvedla, že *„pouhé přepsání poloviny sbírky rozhodnutí Evropského soudního dvora do odůvodnění rozhodnutí není dostatečným základem pro postup žalovaného.“*

[6] Krajský soud žalobě vyhověl a obě rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost. Uvedl, že žalovaný sice pečlivě vyložil teoretické základy úvahy o podřazení obchodování s opcemi pod zákon o DPH, ale v rozhodnutí zcela chybí aplikace na konkrétní skutkový stav. Obecné sdělení žalovaného o pravidelnosti obchodování za úplaty, které nejsou minimální, je nedostatečné a nepřezkoumatelné.

III.

[7] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[8] Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku přezkoumatelnosti správního rozhodnutí. Předmětem sporu nebylo, zda činnost žalobkyně byla pravidelná, a zda úplaty z jejích činností byly minimální. Krajský soud zcela pominul spisový materiál, neboť z něj tyto skutečnosti jednoznačně plynou. Rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná, protože předmětem řízení o odvolání nebyla otázka, zda je činnost žalobkyně pravidelná a za minimální úplatu, jelikož

uvedené žalobkyně nenamítala. Samotné rozhodnutí krajského soudu je pak nepřezkoumatelné, protože je nedostatečně odůvodněno.

[9] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

V.

[11] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud proto posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, a to jak z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), tak i k námitce stěžovatele. Stěžovatel namítl, že odůvodnění rozsudku je nedostatečné. Nejvyšší správní soud však tvrzenou nepřezkoumatelnost rozsudku neshledal. Z rozsudku je zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy. Konkrétně úvahy ohledně nepřezkoumatelnosti jsou jasné a přesvědčivé. Rozsah rozsudku ani délka řízení před krajským soudem neměly na přezkoumatelnost vliv, i velmi stručné rozhodnutí může být přezkoumatelné, jde o jeho obsah, nikoliv formu. Pokud soud dospěje k závěru o nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí, uvede pouze důvody, v nichž tuto nepřezkoumatelnost spatřuje; další žalobní námitky již nepřezkoumává (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 3 As 6/2004-105). Je tedy zřejmé, že rozhodnutí o nepřezkoumatelnosti bude běžně stručné.

[14] Protože Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, přistoupil k věcnému přezkoumání namítané vady.

[15] V řízení o kasační stížnosti má stěžovatel za to, že krajský soud špatně posoudil otázku přezkoumatelnosti správních rozhodnutí. Úvahy žalovaného označené za nepřezkoumatelné nebyly předmětem sporu a soud pominul spisový materiál.

[16] Námitka ohledně pominutí spisového materiálu není důvodná. Nejvyšší správní soud již v rozsudku čj. 4 Azs 55/2003-51 rozlišil důvody možné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Uvedl, že rozhodnutí správního orgánu, v jehož odůvodnění nejsou uvedeny důkazy, na jejichž podkladě správní orgán dovodil své závěry, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; nejsou-li důkazy obsaženy ani ve správním spise, nemá skutkový stav, který vzal správní orgán za základ svého rozhodnutí, oporu ve spise [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[17] V projednávané věci bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud tedy netvrdí, že rozhodnutí nemá oporu ve spise. Již to, že správní orgán do odůvodnění svého rozhodnutí neuvede podklady rozhodnutí a jejich hodnocení, však způsobuje nepřezkoumatelnost. Soud nemá nahrazovat činnost správních orgánů a hodnotit za ně podklady ze spisu. Správní orgán nemůže po účastnících správního řízení (a soudu) chtít,

aby si za něj domýšleli, jaké podklady užil a jak je hodnotil. Proti domyšleným úvahám lze těžko brojit žalobou (případně je přezkoumat), protože v rozhodnutí jednoduše nejsou.

[18] Dále jsou dle stěžovatele rozhodnutí přezkoumatelná, protože předmětem řízení o odvoláních nebyla otázka, zda byla činnost žalobkyně pravidelná a za minimální úplatu, což je úvaha, kterou krajský soud označil za nepřezkoumatelnou. Ani tato námitka není důvodná. Stěžovatel sám uvádí, že „[t]eprve poté, co [stěžovatel] učinil závěr, že prodej opcí je předmětem daně, posuzoval, zda se jedná o doplňkovou činnost uskutečněnou příležitostně“ a dospěl k závěru, že se o ni nejednalo. Je pravda, že pokud žalobkyně učinila předmětem odvolacího řízení předně jinou otázku, mělo odůvodnění žalovaného směřovat zejména k ní. Nicméně to neznamená, že žalovaný může upustit od přezkoumatelného odůvodnění jiných závěrů. Rozsah přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 212/2006-74). Pokud žalovaný při přezkumu dospěl k závěru, že žalobkyně nevykonávala doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně, musí uvést, jakou úvahou a na základě jakých podkladů k závěru došel. Krajský soud otázku posoudil správně.

VI.

[19] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, které by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť jí v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 4. ledna 2019

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu