



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **EDHESSA s.r.o.**, IČ 27863816, se sídlem Biskoupky 33, zast. JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou, se sídlem Biskoupky 33, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2018, č. j. 53741/18/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 8. 2019, č. j. 25 Af 3/2019 - 18,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 8. 2019, č. j. 25 Af 3/2019 - 18, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 12. 2018, č. j. 53741/18/5300-21443-702551, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“), ze dne 20. 4. 2018, č. j. 1902707/18/3203-50521-810083, kterým bylo zastaveno řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 (dále jen „dodatečné daňové přiznání“). Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že spornou je v posuzovaném případě otázka určení prekluzivní lhůty pro stanovení (doměření) daně za předmětné zdaňovací období. Tříletá subjektivní prekluzivní lhůta pro nižší daňovou povinnost začala běžet podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dne 31. 1. 2009, její konec by pak podle žalovaného bez dalšího připadl na den 31. 1. 2012. Z důvodu proběhlého vytýkacího řízení, rozhodnutí o odvolání a řízení o správní žalobě žalobkyně se datum konce subjektivní prekluzivní lhůty odsunulo na den 18. 9. 2017. Žalovaný dále konstatoval, že podání dodatečného daňového

příznání na nižší daňovou povinnost je upraveno v § 141 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a je vázáno na lhůtu pro stanovení daně. Ta podle výše uvedených závěrů uběhla dne 18. 9. 2017, žalobkyně však předmětné dodatečné daňové příznání podala až dne 17. 3. 2018. Na uvedeném pak nic nezměnil ani rozsudek Městského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2010, č. j. 34 C 90/2009 - 219, který se zabýval pouze předběžnou otázkou, která nemohla zapříčinit stavění běhu prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Žalovaný proto uzavřel, že vzhledem k výše uvedeným závěrům jsou námitky žalobkyně stran prekluze práva doměřit daň nedůvodné.

[2] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 8. 2019, č. j. 25 Af 3/2019 - 18, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že z rozhodnutí správce daně musí být zřejmé, proč považoval námitky daňového subjektu za liché, mylné či vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad jeho rozhodnutí, proč považuje předestřené skutečnosti za nerozhodné či nesprávné, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů atd. Doplnil, že správce daně se současně musí alespoň implicitně zabývat všemi uplatněnými odvolacími námitkami. Žalobkyně v odvolání ze dne 27. 4. 2018 namítla, že objektivní lhůta pro stanovení daně ještě neuplynula, přičemž v této souvislosti odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, č. 2055/2010 Sb. NSS. Předmětnou námitkou se však žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nijak nezabýval a nevypořádal tak ani implicitně stěžejní odvolací námitku žalobkyně, jelikož z běhu subjektivní prekluzivní lhůty nevyplývají žádné skutečnosti vztahující se k běhu lhůty objektivní. Žalovaný tedy podle krajského soudu zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud závěrem doplnil, že pokud žalovaný uvedl argumenty způsobilé vyvrátit námitky žalobkyně až ve vyjádření k žalobě, učinil tak v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní namítl, že o vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se jedná pouze tehdy, pokud mohla mít vliv na zákonnost předmětného rozhodnutí. V posuzovaném případě by však byl výrok rozhodnutí stejný i v případě, kdy by k namítané vadě nedošlo. Dále konstatoval, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně je pouze jedna, přičemž ji lze rozdělit na dvě složky, a to subjektivní a objektivní. Účinky prekluze podle stěžovatele nastanou v okamžiku, kdy uplyne jedna z nich, podle toho, která uplyne dříve, přičemž k těmto skutečnostem musí správce daně přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel následně namítl, že podrobným popisem průběhu daňového řízení a běhu subjektivní prekluzivní lhůty prokázal její uplynutí, čímž také implicitně vypořádal námitku žalobkyně stran běhu lhůty objektivní. Stěžovatel doplnil, že za vypořádání námitky lze podle usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, považovat také odůvodnění, kterým stěžovatel prezentoval od názoru žalobkyně svůj odlišný názor. Vzhledem k této skutečnosti již podle stěžovatele nebylo z logiky věci třeba rozebírat také běh objektivní prekluzivní lhůty, když závěry stěžovatele ohledně ní by nijak nezměnily výrok napadeného rozhodnutí. Stěžovatel uzavřel, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro úplnou absenci důvodů rozhodnutí, a to i implicitních, či pro jejich nesrozumitelnost nelze napadené rozhodnutí vůbec přezkoumat. Závěrem stěžovatel doplnil, že nebylo jeho povinností reagovat na každou námitku žalobkyně, pokud proti nim vytvořil ucelený argumentační systém. Ve vyjádření k žalobě neuvedl ke svým dříve učiněným závěrům navíc nic podstatného. Nejvyššímu správnímu soudu proto stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[4] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatovala, že stěžovatel se s jejím odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, č. 2055/2010 Sb. NSS, nijak, a to ani implicitně, nevypořádal. Posouzení běhu objektivní prekluzivní lhůty je přitom podle žalobkyně pro posuzovaný případ rozhodné. Nejvyššímu správnímu soudu proto žalobkyně navrhla, aby kasační stížnost zamítla.

III. Posouzení kasační stížnosti

[5] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanoveními § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[7] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[8] Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. platí, že *„soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.“*

[9] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 - 84, konstatoval, že *„z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.“* Neobsahuje-li odůvodnění rozhodnutí správního orgánu uvedené skutečnosti, trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[10] K vadě nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí existuje bohatá ustálená judikatura správních soudů. V rozsudku ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, Nejvyšší správní soud konstatoval, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze definovat jako rozhodnutí, jež nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[11] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je současně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, je tak namístě zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).

[12] Žalobkyně ve správní žalobě namítla, že se stěžovatel v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s její námitkou stran běhu objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Absence výslovné odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění napadeného rozhodnutí však bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zpravidla totiž postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, případně

je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13, nebo ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). Na určitou námitku tedy lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí správní orgán prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2017, č. j. 2 Azs 179/2017 - 38). Výše uvedené závěry Nejvyššího správního soud lze plně využít i v nyní posuzovaném případě.

[13] Žalobkyně totiž v odvolání ze dne 27. 4. 2018 odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, č. 2055/2010 Sb. NSS, a konstatovala, že objektivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 dosud podle staré ani nové právní úpravy neuplynula, proto podala dodatečné daňové přiznání včas. V doplnění odvolání ze dne 6. 5. 2018 žalobkyně uvedla data zahájení a ukončení řízení před správními soudy a Ústavním soudem a doplnila, že dosud neuplynuly lhůty subjektivní ani objektivní. Stěžovatel následně v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně vymezil skutkový stav věci, včetně běhu tříleté subjektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně i jednotlivých úkonů, kterými byla prodlužována, a dospěl k závěru, že předmětná subjektivní prekluzivní lhůta uběhla dne 18. 9. 2017; proto bylo dodatečné daňové přiznání žalobkyně podáno opožděně. Závěrem stěžovatel konstatoval, že vzhledem k této skutečnosti považuje námitky žalobkyně stran prekluze práva stěžovatele doměřit daň za zdaňovací období leden 2009 za nedůvodné.

[14] Z uvedeného tak jasně vyplývá, že stěžovatel potvrdil rozhodnutí správního orgánu I. stupně právě z toho důvodu, že subjektivní prekluzivní lhůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového řádu marně uplynula. Jinými slovy stěžovatel zaujal právní názor, podle kterého bylo dodatečné daňové přiznání opožděné z toho důvodu, že jej žalobkyně podala až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ačkoli lze přisvědčit žalobkyni i krajskému soudu v tom, že napadené rozhodnutí neobsahuje výslovné vypořádání námitky žalobkyně stran běhu objektivní prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu, tak k závěru žalovaného o opožděném podání dodatečného daňového postaćilo uplynutí subjektivní prekluzivní lhůty a nebylo třeba, aby současně uplynula i objektivní prekluzivní lhůta. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí přitom bylo zřejmé, proč stěžovatel potvrdil rozhodnutí orgánu I. stupně, přičemž své závěry o opožděném podání dodatečného daňového přiznání odůvodnil přesvědčivě zdůvodněným argumentačním systémem vyvracejícím základní námitky žalobkyně. Uvedené pak platí tím spíše, pokud žalobkyně v odvolání ani v doplnění odvolání blíže nerozvedla, z jakých důvodů podle jejího názoru dosud neuběhla subjektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně.

IV. Závěr

[15] Z uvedených důvodů žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele nebylo možné považovat za nepřezkoumatelné, takže krajský soud tuto právní otázku posoudil nesprávně a důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl naplněn. Proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí. Krajský soud se tedy v dalším řízení bude zabývat věcnými námitkami žalobkyně ohledně běhu a případného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně a posoudí tak správnost závěru žalovaného o opožděném podání dodatečného daňového přiznání ze strany žalobkyně.

pokračování

[16] V dalším řízení krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. dubna 2020

JUDr. Jirí Palla
předseda senátu