



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **TAMBU s.r.o.**, se sídlem E. Rošického 459/14, České Budějovice, zastoupen Mgr. Ing. Magdalénou Královou, daňovou poradkyní se sídlem Krajinská 35/1, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, č. j. 48265/18/5300-22444-712362, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 1. 2020, č. j. 50 Af 2/2019 – 40,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vyzval žalobce k podání dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014 a prosinec 2014. Na základě zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly za jiná zdaňovací období správce daně dospěl k závěru, že žalobce v rozporu se zákonem uplatnil osvobození dle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázal dodání zboží (modrého máku) do jiného členského státu tvrzenému rumunskému odběrateli, společnosti K-EKO TRADERS SRL. Dle správce daně bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno v tuzemsku na švýcarskou společnost SUMECO SA, čímž došlo k dodání zboží s místem plnění v tuzemsku dle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH a uskutečnění zdanitelného plnění, které podléhá tuzemské dani. Žalobce podal dodatečná daňová přiznání za tato zdaňovací období, v nichž však tvrdil daň v nezměněné výši. Následně správce daně zahájil u žalobce postup k odstranění pochybností, a jelikož po jeho skončení neshledal důvody pokračovat v dokazování, dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 1. 2017, č. j. 52782/17/2201-51523-302760, a č. j. 54891/17/2201-51523-302760, žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období v celkové výši 111.101 Kč a přede-psal

penále v celkové výši 22.220 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který napadeným rozsudkem toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud shledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu chybějícího vypořádání dvou odvolacích námitek.

[3] Žalovaný se totiž dle krajského soudu nezabýval námitkou, že žalobci nemělo být v souladu s § 251 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) vyměřeno penále, neboť doměřovací řízení zahájil sám žalobce podáním dodatečného daňového přiznání. Žalovaný nevypořádal ani námitku nezákonnosti dodatečných platebních výměrů z důvodu, že byly vydány až po uplynutí lhůty dle § 90 odst. 3 daňového řádu, podle něhož pokud správce daně po sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností neshledá důvody k pokračování dokazování, vydá rozhodnutí o stanovení daně do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování. Vypořádání těchto námitek krajský soud nijak nepředjímá. Pouze nad rámec nutného poznamenal, že vztahem mezi podáním dodatečného daňového přiznání a výluky z povinnosti hradit penále podle § 251 odst. 4 daňového řádu se zabýval již i Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 26/2013 - 78. Ostatní oddělitelné žalobní námitky posoudil krajský soud jako nedůvodné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nezastírá, že se krajským soudem vytýkaného pochybení skutečně dopustil. Toto pochybení však dle stěžovatele nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Obě odvolací námitky se týkají výhradně právního hodnocení skutkového stavu, který je nesporný. Obě námitky jsou zároveň nedůvodné, přičemž u jedné z nich to naznačil i krajský soud odkazem na relevantní judikaturu. Pokud krajský soud shledal odůvodnění rozhodnutí o odvolání ve vztahu k oběma právním otázkám nedostatečným, byl oprávněn a povinen je sám posoudit. Oporu pro tento závěr nachází stěžovatel v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2015, č. j. 1 As 229/2014 – 48, podle něhož je pro přezkoumatelnost klíčové, že soud může učinit úvahu o tom, zda je rozhodnutí správního orgánu po právní i skutkové stránce v souladu se zákonem.

[5] Odpověď na předestřené námitky je zjevná, a pakliže by je žalobce vznesl poprvé až v žalobě, ačkoli tak mohl učinit již v odvolání, musel by se jimi krajský soud zabývat. Stěžovatel považuje zrušení napadeného rozhodnutí za neopodstatněné a neekonomické, neboť krajský soud se s právním názorem stěžovatele seznámil již ve vyjádření k žalobě a zrušující výrok má za následek pouze oddálení okamžiku, kdy bude základ sporu správními soudy s konečnou platností vyřešen, což neprospívá zájmu účastníků řízení na projednání věci bez zbytečných průtahů. Takový postup pak (minimálně ve vztahu k rozsudkům krajských soudů) označil Nejvyšší správní soud opakovaně za nežádoucí. Jediným smyslem dalšího řízení před žalovaným je vypořádání námitek, spočívající v posouzení právních otázek, které již byly v jiných řízeních (i před správními soudy) uspokojivě vyřešeny. Pokud bude chtít žalobce polemizovat se závěry krajského soudu ve vztahu ke své daňové povinnosti, musí následně podat žalobu proti novému rozhodnutí o odvolání, a poté se od krajského soudu za nějaký čas dozví nyní vcelku předvídatelnou odpověď na jeho námitky. Tato procesní přehazovaná nepochybně není v zájmu nikoho, kdo se jí účastní.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že sám stěžovatel přiznává, že se nevypořádal se všemi odvolacími důvody. Vedle ekonomie řízení je podstatné též právo žalobce na spravedlivý proces. Žalobce dál trvá na nezákonnosti stanovení penále, neboť daň

byla doměřena po podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně ani nebyl oprávněn stanovit daň, neboť tak učinil po uplynutí zákonné lhůty. Nevypořádáním těchto námitek stěžovatel porušil § 116 odst. 2 daňového řádu, který neponechává na jeho vůli, které z odvolacích námitek může dle okolností pominout. Žalobce proto navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl. Závěrem obsáhle shrnuje skutkové okolnosti věci, z nichž dovozuje, že daň mu neměla být doměřena.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] 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., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[8] Po posouzení obsahu kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[9] Povinnost správce daně druhého stupně vypořádat námitky vznesené daňovým subjektem v odvolání stanoví § 116 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.* Obdobný požadavek, aby se správní orgán v odůvodnění rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami, návrhy a vyjádřeními účastníka řízení, stanoví i obecná úprava § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu.

[10] Pokud se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi uplatněnými námitkami nevypořádá, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, nebo ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45). Nedostatky odůvodnění rozhodnutí, které způsobují jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, nelze zhojit uvedením chybějících náležitostí odůvodnění ve vyjádření k žalobě nebo v kasační stížnosti. Soud vychází výlučně z odůvodnění rozhodnutí, které přezkoumává (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58).

[11] O nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů se jedná zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Naopak, pokud se správní orgán podstatou námitky řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky, o nepřezkoumatelnost rozhodnutí se nejedná. Správní orgány a soudy zároveň nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp.zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38).

[12] Z uvedeného vyplývá, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu není nepřezkoumatelné, pokud je odpověď na dílčí odvolací námitku alespoň implicitně obsažena ve vypořádání jiné námitky nebo pokud správní orgán postaví proti námitkám vlastní ucelenou argumentaci, vedle níž námitka neobstojí. Zbývá dodat, že o nepřezkoumatelnost nejde ani tehdy, pokud je námitka, kterou správní orgán pominul, pro posouzení věci zjevně irelevantní.

[13] O žádnou z těchto situací se však v nynější věci nejedná. Sám stěžovatel uznává, že se předmětnými dvěma námitkami ani implicitně nezabýval. Otázka zákonnosti penále při podání dodatečného daňového přiznání v nulové výši ani otázka zákonnosti platebního výměru vydaného po uplynutí lhůty dle § 90 odst. 3 daňového řádu přitom není bez dalšího pro věc zcela bezvýznamnou.

[14] Bylo tedy na stěžovateli, aby argumenty, na jejichž základě shledává tyto námitky nedůvodnými, a které prezentoval ve vyjádření k žalobě a v kasační stížnosti, uvedl primárně již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jelikož tak neučinil, krajský soud správně vyhodnotil napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[15] Na tom nic nemění ani judikatura, na kterou stěžovatel odkazuje a která jako kritérium přezkoumatelnosti určuje možnost soudu učinit závěr o zákonnosti rozhodnutí po právní i skutkové stránce a vyzdvihuje zájem účastníků řízení na projednání věci bez zbytečných průtahů a veřejný zájem na hospodárnosti řízení. V daných věcech soud hodnotil případy, kdy námitky účastníka řízení byly vypořádány v jisté míře obecnosti či nepřesnosti, případně správní orgán zjistil rozhodné skutečnosti a právní námitku ve světle těchto skutečností odpovídajícím způsobem vypořádal, třebaže se nezabýval všemi jejími aspekty. Naproti tomu v nynější věci stěžovatel předmětné odvolací námitky zcela pominul.

[16] Nejvyšší správní soud si je vědom, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost vždy oddaluje konečné vyřešení věci, neboť nutí správní orgán nejprve učinit skutkovou či právní úvahu, kterou lze teprve poté soudem přezkoumat. Tato situace je však v první řadě důsledkem toho, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání porušil svou zákonnou povinnost dle § 116 odst. 2 daňového řádu. Podle kasačního soudu pak nelze přijmout ani argument stěžovatele, že s ohledem na zásadu tzv. plné jurisdikce krajskému soudu nic nebránilo v tom, aby se jako první vyjádřil k právním námitkám, které žalobce uvedl již v odvolání, avšak správce daně je zcela pominul. Takový výklad by zcela popřel výše uvedenou zákonnou povinnost odvolacího orgánu vypořádat všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, a byl by i v rozporu se zásadou subsidiarity správního soudnictví.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[18] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci žádné náklady v souvislosti s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 29. října 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu