



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **DE – VOZ s. r. o.**, se sídlem Polepy, Hrušovany 17, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Kostelní náměstí 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Ústí nad Labem), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2011, č. j. 15 Af 88/2010 – 93,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

Krajský soud v Ústí nad Labem shora označeným rozsudkem zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 26. 1. 2009, č. j. 86/09-1300-501078, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti devíti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 30. 4. 2008. Těmito rozhodnutími prvostupňový správce daně dodatečně žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004 ve výši 93 026 Kč (č. j. 58948/08/196912/0887), za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004 ve výši 128 810 Kč (č. j. 58961/08/196912/0887), za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2005 ve výši 116 777 Kč (č. j. 58968/08/196912/0887), za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2005 ve výši 90 218 Kč (č. j. 58976/08/196912/0887), za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005 ve výši 133 623 Kč

(č. j. 58977/08/196912/0887), za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2006 ve výši 85 446 Kč (č. j. 58978/08/196912/0887), za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2006 ve výši 54 838 Kč (č. j. 58980/08/196912/0887), za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2006 ve výši 108 134 Kč (č. j. 58982/08/196912/0887) a za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2006 ve výši 121 167 Kč (č. j. 58990/08/196912/0887).

Krajský soud nejprve poukázal na to, že v předmětné věci již rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 27. 1. 2010, č. j. 15 Ca 42/2009 – 30, ve kterém dospěl k závěru, že napadené druhostupňové rozhodnutí i jemu předcházející dodatečné platební výměry ze dne 30. 4. 2008, č. j. 58948/08/196912/0887, č. j. 58961/08/196912/0887, č. j. 58968/08/196912/0887, č. j. 58976/08/196912/0887 a č. j. 58977/08/196912/0887, jsou nezákonné, neboť v případech, na něž zmiňované platební výměry dopadaly, byla daň vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Vycházel z toho, že protokol o zahájení daňové kontroly zde nebylo možné považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který by přerušoval běh prekluzivní lhůty k vyměření (doměření) daně. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2010, č. j. 2 Afs 38/2010 – 73, byl rozsudek krajského soudu zrušen (ke kasační stížnosti žalobce) a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že v daném případě nedošlo k zahájení daňové kontroly pouze formálním úkonem správce daně, který by jen účelově „prodlužoval“ lhůtu k doměření daně; proto je nutno toto zahájení daňové kontroly považovat za úkon, který splňuje požadavky na přetržení lhůty, ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Tímto právním názorem byl krajský soud v dalším řízení vázán.

Krajský soud pak předně vypořádal námitku nepřezkoumatelnosti druhostupňového rozhodnutí. Žalobce spatřoval tuto vadu v tom, že přestože podával odvolání proti řadě platebních výměrů, byla ve výroku napadeného rozhodnutí použita formulace v jednotném čísle „*odvolání se zamítá*“ a v důsledku toho není patrné, o kterém z odvolání bylo napadeným rozhodnutím rozhodnuto. Soud sice přisvědčil stěžovateli, že odvolací orgán skutečně pochybil v tom, že výrok rozhodnutí je uveden v jednotném čísle, poukázal však na fakt, že v návěti (záhlaví) rozhodnutí jsou jednoznačně a nezaměnitelně identifikovány dodatečné platební výměry, proti kterým se žalobce odvolal. Z celkového kontextu výroku a záhlaví rozhodnutí jednoznačně plyne, o čem a jak bylo rozhodnuto, tedy, že napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto o odvoláních proti všem dodatečným platebním výměrům uvedeným v záhlaví rozhodnutí. Soud proto dospěl k závěru, že nesprávně použitý tvar výroku v jednotném čísle nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro neurčitost. Ani námitku nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů soud neshledal důvodnou, neboť finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodnilo, jak vykládá (pro věc klíčový) pojem „*nájem*“ a z jakých podkladů při hodnocení tohoto pojmu vycházelo. Navíc ani v odvoláních ani v jejich doplněních není namítáno, že by měl správce daně vycházet z úpravy obsažené v zákoně o nájmu a podnájmu nebytových prostor.

Pokud jde o samotnou podstatu věci, krajský soud uvedl, že jde o posouzení, zda vztah mezi žalobcem a provozovatelem výherních automatů (a příjmy z něho plynoucí) lze podřadit pod ustanovení § 51 odst. 1 písm. l) respektive § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tedy jedná-li se o nájem nebytových prostor, který je dle uvedeného ustanovení osvobozen

pokračování

od DPH bez nároku na odpočet, či nikoliv. Soud vycházel z toho, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce uzavřel s provozovatelem výherních hracích zařízení, společností A-FORBES s. r. o., smlouvy o nájmu části nebytových prostor a smlouvy o podnájmu části nebytových prostor ze dne 1. a 2. 7. 2004, na základě kterých pronajal, respektive dal do podnájmu, této společnosti části nebytových prostor, v rozsahu specifikovaném přílohami těchto smluv. Výše nájemného byla stanovena procentem z výnosů výherních hracích automatů umístěných společností A-FORBES s. r. o., v těchto prostorách. Správce daně však tento smluvní vztah nepovažoval za vztah nájemní, respektive podnájemní, a proto podle ustanovení § 56 odst. 3 zákona o DPH neuznal toto plnění za osvobozené od DPH, bez nároku na odpočet daně. Z tohoto důvodu žalobcem poskytnutou službu (provozovateli výherních hracích přístrojů) zdanil základní sazbou daně dle ustanovení § 14 odst. 1 zákona o DPH, tedy jako poskytnutí služby. Dále krajský soud uvedl, že vzhledem ke vstupu České republiky do Evropské unie, správce daně správně aplikoval na posuzovaný případ právo EU, přičemž upozornil, že jde-li o výklad pojmu užitého normou veřejného práva v oblasti regulované právem EU (zde pojmu „nájem“ pro účely zákona o DPH), bylo využití příslušné evropské judikatury zcela namístě. S ohledem na judikaturu Evropského soudního dvora (nyní Soudního dvora Evropské unie – pozn. NSS) daňové orgány dospěly k závěru, že podstatou smluv nebylo pasivní poskytnutí prostor, spolu s udělením práva společnosti A-FORBES s. r. o., využívat uvedené prostory jako jejich vlastníků, s vyloučením třetích osob z jejich užívání. Provozovatel výherních hracích automatů totiž neměl právo omezit přístup do prostor, kde byly automaty umístěny; sám měl do těchto prostor přístup pouze v provozních dobách provozovatele (žalobce) a žalobce prováděl úklid prostor a vykonával dohled nad tím, zda do vymezených prostor nevstupují osoby mladší 18 let. Krajský soud upozornil, že v minulosti se k obdobnému případu vyjádřil Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 – 43, jehož závěry jsou aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc. Dle tohoto rozsudku při uplatnění komunitárního práva nelze shora popsany smluvní vztah podřadit pod pojem *nájem*, na který se vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty, ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, respektive ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud tak, s ohledem na obsah uzavřených smluv, dovodil, že využití ve smlouvách vymezených prostor nebylo cílem smluv, ale pouze prostředkem k dosažení jiného cíle (smlouvy přitom nebyly označeny za fiktivní úkon, jak tvrdil žalobce). Dle krajského soudu tak odvolací orgán nepochybil, pokud částky nabyté na základě takto uzavřených smluv nepovažoval za plnění osvobozená od daně, ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 zákona o DPH.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou explicitně opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); stěžovatel tak namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a rovněž nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, případně v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, ostatně stejně jako v žalobě, nepřezkoumatelnost zamítavého výroku napadeného rozhodnutí žalovaného a z toho plynoucí nezákonnost tohoto rozhodnutí. K tomu uvádí, že podal devět samostatných odvolání proti devíti platebním výměrům Finančního úřadu v Litoměřicích. Finanční

ředitelství nicméně po přezkoumání *napadeného rozhodnutí* rozhodlo tak, že *odvolání se zamítá*. Stěžovatel proto tvrdí, že tento výrok není dostatečně srozumitelný, neboť z něho není zřejmé, které z devíti rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích bylo přezkoumáno a o kterém z devíti podaných odvolání bylo rozhodnuto. Tvrdí, že je nedostačující, pokud jsou v rozhodnutí o odvolání pouze v záhlaví uvedena čísla jednací napadených dodatečných platebních výměrů a z jeho odůvodnění lze dovodit, že bylo rozhodováno o všech odvoláních, nemá-li to však oporu v samotném výroku. Stěžovatel tak má za to, že uvedený výrok je v rozporu s § 50 daňového řádu a krajský soud měl dospět k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti. Jiné výtky vůči napadenému rozsudku kasační stížnost neobsahuje.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na svá předešlá vyjádření obsažená ve spisové dokumentaci a stejně tak na správní spisy obou správních orgánů. Uvedlo, že se plně ztotožňuje s právním názorem soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Před vlastním hodnocením věci musel Nejvyšší správní soud zohlednit fakt, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo v důsledku změny právní úpravy (nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky) ke dni 31. 12. 2012 k zániku původního žalovaného – Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, přičemž do jeho právního postavení vstoupil nově zřízený orgán – Odvolací finanční ředitelství (§ 1 odst. 2, § 19 odst. 1 a § 20 odst. 2 citovaného zákona). Nejvyšší správní soud proto nadále jako s žalovaným jednal s orgánem posledně zmiňovaným (§ 69, věta za středníkem s. ř. s.).

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda je kasační stížnost přípustná. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.* K interpretaci

uvedeného ustanovení se vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (dostupný z <http://nalus.usoud.cz>), v němž uvedl, že smyslem a účelem této procesní restrikce je, aby se kasační soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Směřuje-li tedy kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl poté, kdy jeho rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, je kasační stížnost přípustná stran právní otázky, kterou se zdejší soud nezabýval, neboť toho vzhledem k důvodu zrušení rozhodnutí krajského soudu nebylo třeba či to ani nebylo možné. Dále je kasační stížnost přípustná, opírá-li se o námitku, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu stran právní otázky, kterou tento soud posuzoval (čítaje v to i relevantní skutkové okolnosti, rozhodné pro posouzení právní otázky). Jiné, než shora uvedené, stížnostní důvody nemohou být meritorně projednány (viz též usnesení zdejšího soudu ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 26/2008 – 119).

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právě projednávaná kasační stížnost je ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná. Dotýká se totiž právních otázek, kterými se zdejší soud v předchozím rozhodnutí nemohl zabývat, protože ty vůbec nebyly předmětem přezkumu. Předmětem právního hodnocení věci totiž bylo pouze posouzení,

pokračování

zda došlo v některých případech k pouhému formálnímu zahájení daňové kontroly, a tedy k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro následné doměření daně, či nikoliv.

Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejprve je třeba upřesnit, že ačkoli stěžovatel svou kasační stížnost explicitně opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., z jejího obsahu lze dovodit, že uplatňován je pouze důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, v důsledku které měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Nejvyšší správní soud dle své konstantní judikatury vychází z toho, že *„pokud ze znění kasační stížnosti vyplývají důvody seznatelné a podřaditelné pod zákonné kasační důvody, není rozhodující, že stěžovatel své důvody nepodřadí jednotlivým zákonným ustanovením, či tak učiní nepřesně;“* právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s., je tak záležitostí právního hodnocení věci kasačním soudem, a nejde proto o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Pokud jde o konkrétní argumentaci stěžovatele, ta se fakticky koncentruje toliko do jediné námítky, kdy namítá nepřezkoumatelnost výroku druhostupňového správního rozhodnutí, v důsledku které měl krajský soud toto rozhodnutí zrušit. Konkrétně namítá, že brojil odvoláním proti celkem devíti dodatečným platebním výměrům, avšak finanční ředitelství namísto plurálu (*odvolání se zamítají*) použilo ve výroku singulár (*odvolání se zamítá*); to, dle jeho názoru, působí matoucím dojmem, neboť není postaveno najisto, o čem bylo vůbec rozhodováno. K této kasační námitce je potřeba především uvést, že stěžovatel pouze opakuje svou argumentaci, kterou uplatnil již v žalobě. Nejvyšší správní soud za této situace konstatuje, že krajský soud se s obsahově totožnou žalobní námitkou v odůvodnění svého rozsudku bezezbytku vypořádal, přičemž tak učinil přezkoumatelným a věcně správným a vyčerpávajícím způsobem; v podrobnostech lze tedy na odůvodnění napadeného rozsudku zcela odkázat. Postačí proto jen ve stručnosti uvést, že krajský soud správně zhodnotil, že druhostupňový orgán sice skutečně pochybil, pokud ve výroku rozhodnutí použil nesprávný tvar slovesa v gramatické kategorii čísla, nicméně z celkového kontextu záhlaví rozhodnutí (kde jsou odvoláním napadené dodatečné platební výměry uvedeny), ve spojení s vlastním výrokem, lze jednoznačně a nezaměnitelně identifikovat, o kterých odvoláních, tedy vůči kterým dodatečným platebním výměrům, rozhodoval, jakož i způsob jeho rozhodnutí. Tato pouhá gramatická nepřesnost rozhodně není s to vyvolat tak závažnou vadu rozhodnutí, jakou je jeho nepřezkoumatelnost.

Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na svou konstantní judikaturu ohledně nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí, kterou lze aplikovat i na nepřezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů. Například z rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 As 38/2004 –

55, publikovaném pod č. 1070/2007 Sb. NSS, se podává, že „[j]sou-li v záhlaví soudního rozhodnutí jednoznačně identifikováni účastníci řízení (žalobce a žalovaný) a rovněž správní rozhodnutí, které je předmětem soudního přezkumu, nepůsobuje obecné znění výroku (v daném případě „Žaloba se odmítá.“) nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]“; tento přístup lze přiměřeně uplatnit i v případě rozhodnutí, které napadl stěžovatel žalobou. Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu ověřil, že v záhlaví (návětí) tohoto rozhodnutí je jednoznačně identifikován jak účastník daňového řízení (stěžovatel), tak i všech devět rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích, která byla předmětem přezkumu v rámci odvolacího řízení; z výrokové části rozhodnutí je tak patrné, o čem a jakým způsobem odvolací orgán rozhodoval. V důsledku výše uvedeného nelze než aprobovat názor krajského soudu, že výrok ve tvaru „odvolání se zamítá“ za dané situace nelze považovat za vadu způsobující nepřezkoumatelnost odvolacího rozhodnutí; jiný závěr, tedy zrušení rozhodnutí jen z tohoto důvodu, by byl výrazem přepjatého formalismu.

Na základě výše uvedeného, Nejvyšší správní soud naznal, že kasační stížnost není důvodná. Nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 22. ledna 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu