



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **UNOCOM spol. s r.o.**, se sídlem Plaská 622/3, Praha 5, zast. Mgr. Petrem Novotným, advokátem, se sídlem V Jámě 699/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2017, č. j. 34375/17/5100-41453-711866, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2019, č. j. 11 Af 37/2017 – 78,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2019, č. j. 11 Af 37/2017 – 78, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) uložil žalobkyni zajišťovacími příkazy ze dne 21. 6. 2017, č. j. 5315947/17/2005-80542-110635, 5317797/17/2005-80542-110635, č. j. 5323627/17/2005-80542-110635, č. j. 5324568/17/2005-80542-110635, č. j. 5325095/17/2005-80542-110635 a č. j. 5325515/17/2005-80542-110635 (dále jen „zajišťovací příkazy“), povinnost, aby zajistila úhradu daně, která nebyla v době jejich vydání stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to za období červen 2016, srpen 2016, říjen 2016 až prosinec 2016 a leden 2017 v celkové výši 9.760.647 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 8. 2017, č. j. 34375/17/5100-41453-711866 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a zajišťovací příkazy potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který rozhodl rozsudkem ze dne 23. 5. 2019, č. j. 11 Af 37/2017 – 78 (dále jen „napadený rozsudek“) tak, že se rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2017, č. j. 34375/17/5100-41453-711866, ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Městský soud se prvotně zabýval přezkoumatelností napadeného rozhodnutí a dospěl k závěru, že neobsahuje žádnou úvahu týkající se existence kauce, která je nerozlučně spojena se statutem registrovaného distributora pohonných hmot, její výše a využitelnosti k úhradě v budoucnu stanovené daně z přidané hodnoty, a tudíž trpí vadou nepřezkoumatelnosti. Jelikož správci daně i žalovanému bylo známo, že žalobkyně je registrovaným plátcem pohonných hmot, neměli nechat bez povšimnutí skutečnost, že žalobkyně musela u celního úřadu složit kauci ve výši nejméně 10.000.000 Kč, což převyšuje předpokládanou výši dosud nestanovené daně, nadto žalobkyně prokazovala, že složila kauci ve výši 20.000.000 Kč. Uzavřel, že žalobkyně tuto námitku uvedla již v žalobě a obsírně rozvedla v rámci repliky.

[5] Dále uvedl, že neshledal porušení § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl konkrétní důvody, pro které se domnívá, že daň bude v budoucnu stanovena. Velmi podrobně se věnoval podezření o zapojení žalobkyně do řetězce obchodních transakcí, které byly zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty s chybějící daní z přidané hodnoty na počátku řetězce. Posoudil, zda žalobkyně mohla vědět, že se účastní daňového podvodu. Úvahy správce daně považoval městský soud za přesvědčivé a jednoznačné, a tudíž podle něj byly naplněny zákonem stanovené předpoklady pro zjištění daně (existence důvodných obav).

[6] Daňové orgány se řádně zabývaly podle krajského soudu i naplněním podmínky vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně, s výjimkou vztahu k existenci kauce složené registrovaným distributorem pohonných hmot. Správce daně hodnotil aktuální majetkovou situaci žalobkyně a městský soud se ztotožnil s jeho závěry, že skutečnosti vyplývající z majetkové situace žalobkyně samy o sobě zvýšily obavu, že v budoucnu stanovenou daň nebude schopna uhradit. Tvrzení, že žalobkyně disponuje značnými finančními prostředky na bankovních účtech, městský soud nevyvrátil, avšak uvedl, že se jedná o vysoce likvidní majetek, který může jejich vlastník kdykoliv převést a ukončit tak svou činnost, pročež z hlediska obav o budoucí vymahatelnost daně nepředstavuje takový majetek záruku.

[7] Městský soud dospěl k závěru, že i přes nezohlednění postoje žalobkyně k předchozím daňovým povinnostem, k finanční a celní správě, což by mělo být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně, mohl správce daně vydat zajišťovací příkazy, neboť seznal zásadní pochybnosti ve smyslu § 167 daňového řádu. Na vydání zajišťovacích příkazů pak neměly vliv ani předchozí zajišťovací příkazy, na jejichž základě žalobkyně jistotu složila, naopak mohla žalobkyně učinit opatření, aby předešla vydání dalších zajišťovacích příkazů.

pokračování

[8] Závěrem městský soud uvedl, že neshledal porušení základních práv a svobod žalobkyně či principu presumpce neviny a k likvidačnímu účinku zajišťovacích příkazů v nyní projednávané věci odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, na jejímž základě není správce daně oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištění daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 daňového řádu.

III.

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhoval zrušit napadený rozsudek a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatel prvotně uvádí, že městský soud zatížil předmětné soudní řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, neboť nařídil jednání, ačkoliv zrušil rozhodnutí napadené žalobou pro nepřezkoumatelnost.

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost, neboť městský soud považoval žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, ale zároveň realizoval hmotněprávní přezkum. Jestliže byla městským soudem seznána vada nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů, měl rozhodnout bez nařízení jednání a meritem věci se nezabývat.

[12] Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost dále stěžovatel shledal v nesprávně označeném rozhodnutí stěžovatele v záhlaví napadeného rozsudku, které se podle námitky liší od označeného rozhodnutí stěžovatele ve výroku napadeného rozsudku.

[13] Následně stěžovatel rozebral v kasační stížnosti nereflektování argumentace stěžovatele městským soudem, kterou vznesl při jednání. K argumentaci žalobkyně se městský soud měl vyjádřit, avšak na argumentaci stěžovatele pouze v jednom bodě rozsudku odkázal. Nevysvětlil, proč se přiklonil k odlišnému názoru městského soudu a nepřihlédl k rozsudku krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 10. 2018, č. j. 15 Af 46/2018 - 154, na který stěžovatel odkazoval. Tímto postupem městský soud porušil zásadu procesní rovnosti účastníků soudního řízení správního podle § 36 odst. 1 věty první s. ř. s.

[14] Stěžovatel dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, podle kterého měl městský soud zrušit i zajišťovací příkazy, jestliže dospěl k závěru, že ruší rozhodnutí o odvolání ve věci těchto příkazů.

[15] Stěžovatel tvrdil, že městský soud porušil zásadu koncentrace, neboť žalobkyně uvedla v replice, že daňové orgány nezohlednily skutečnost, že měla jako distributor pohonných hmot složenou kauci na spotřební daň ve výši 20.000.000 Kč. Namítala tím, že zajišťovaná daň nebyla nedobytná a nebyla tak naplněna pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně coby jedna ze dvou složek odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1

daňového řádu. Tuto námitku však žalobkyně uvedla až po dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby a městský soud tudíž neměl k této námitce přihlížet. V žalobě totiž pouze konstatovala, že byla nucena požádat příslušný úřad o zrušení registrace distributora pohonných hmot, což je pouze pouhou lamentací poukazující na faktický stav.

[16] Nesouhlasil ani s interpretací městského soudu ohledně jeho návrhu na přerušení jednání podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Neurčitý právní pojem „*probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé*“ nelze podle stěžovatele ztotožňovat pouze s probíhajícím řízením před rozšířeným senátem u Nejvyššího správního soudu, jak městský soud učinil. Jestliže tedy v daném případě vyvstala právní otázka, která nebyla doposud Nejvyšším správním soudem řešena a krajskými soudy byla rozhodována rozličně, bylo na místě, aby městský soud probíhající soudní řízení přerušil do doby rozhodnutí kasačního soudu o této otázce. Stěžovatel zároveň považoval úvahu městského soudu týkající se odmítnutí návrhu na přerušení řízení ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. za nepřezkoumatelnou.

[17] Závěrem uvedl, že není povinností správce daně ani odvolacího orgánu reflektovat kauci distributora pohonných hmot ve smyslu § 6i zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot ex officio, neboť ta slouží primárně pro potřeby správců daně spravující daň z minerálních olejů, kterými jsou příslušné celní úřady. Příslušné orgány finanční správy České republiky nemají jistotu, že na ně z předmětné kaucí vůbec zbyde a zajišťování zůstatku kaucí je vyloučeno. Zároveň stěžovatel odkázal na již citovaný rozsudek krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 46/2015 – 154 (nesprávně uvedeno č. j. 15 Af 46/2015 – 157 – poznámka kasačního soudu).

[18] V dodatku k doplnění kasační stížnosti stěžovatel navíc namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť skutkový stav, který převzal městský soud za základ pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, je v rozporu s tím, co je obsahem správního spisu, neboť v bodě 36. doslovně přepsal bod 32. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2009, č. j. 14 Af 2/2017 – 37, podle kterého žalobce v tam posuzované věci namítal v odvolání, že složil částku ve výši 20.000.000 Kč. V nyní projednávané věci však odvolání žádnou takovou námitku neobsahovalo.

[19] Zároveň dal stěžovatel podnět k přijetí stanoviska podle § 12 odst. 2 s. ř. s. z důvodu rozkolísanosti judikatury prvostupňových správních soudů.

IV.

[20] Žalobkyně považovala kasační stížnost za nedůvodnou a uvedla, že napadené rozhodnutí bylo zrušeno po právu, neboť správce daně nerespektoval základní zásady daňového řízení, že žalobkyně byla vždy bezproblémovým plátcem daňových povinností a měla jako distributor pohonných hmot složenou u celní správy kauci 20.000.000 Kč na spotřební daň. O této kauci měl správce daně i stěžovatel vědět a k vydání zajišťovacích příkazů vůbec neměl přistoupit.

pokračování

[21] Následně se vyjádřil ke svému přístupu v nárokových odpočtech na dani z přidané hodnoty, které považuje za oprávněné, a závěrem odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2019, č. j. 1 Afs 113/2019 – 49, který se zabýval obdobnou kasační stížností mezi stejnými účastníky.

V.

[22] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se prvotně zabýval nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, již spatřoval ve skutečnosti, že městský soud označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, ale zároveň realizoval hmotněprávní přezkum.

[25] Touto otázkou se již Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně zabýval, mimo jiné v již citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 113/2019 – 49, ve kterém uvedl, že „[n]ázor stěžovatele, že nepřezkoumatelné rozhodnutí nelze podrobit věcnému přezkumu (z logiky věci nelze přezkoumat nepřezkoumatelné), je v zásadě správný. Takový paušální závěr je možno nicméně učinit pouze ve vztahu k rozhodnutí, které trpí vadou nepřezkoumatelnosti jako celek. Týká-li se nepřezkoumatelnost rozhodnutí oddělitelné skutkové či právní otázky, je naopak povinností krajského soudu v případě „standardního“ správního řízení, tedy takového, které může po zrušení rozhodnutí krajským soudem dále pokračovat, zabývat se též věcným vypořádáním dalších otázek, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Současné konstatování nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a věcný přezkum u jednoho rozhodnutí tak a priori nelze vyloučit.“

[26] K právě uvedenému dospěl i městský soud v nyní projednávané věci, s čímž se kasační soud zcela ztotožňuje, neboť případná nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí se týkala pouze nevypořádání stěžovatele s námitkou reflektovat kauzi distributora pohonných hmot ve smyslu § 6i zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot, což nezpůsobilo vadu napadeného rozhodnutí jako celku. Naopak nepřezkoumatelnost této právní otázky byla oddělitelná od zbytku napadeného rozhodnutí. Městský soud tak postupoval správně, jestliže vypořádal zbylé žalobní námitky.

[27] K nedostatečnému odůvodnění týkajícímu se přerušení řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí, že již ve svém rozsudku ze dne 21. 4. 2021, č. j. 4 As 96/2020 – 30, dovedl že „[n]a nynější řízení nedopadá ani žádný z důvodů, pro něž je krajský soud povinen řízení přerušit podle § 48 odst. 2 s. ř. s. Zbývá tak přerušení řízení za použití § 48 odst. 3 s. ř. s., které však již není obligatorní, nýbrž je na úvaze správního soudu,

zda shledá vhodnost takového postupu v jím posuzované věci. Zde by s ohledem na stěžovatelčinu argumentaci přicházelo v úvahu přerušení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Jak již ale uvedeno, krajský soud k takovému postupu není povinen a je věcí jeho úvahy, zda shledá vhodnějším v řízení pokračovat, či jej přerušit.“

[28] Dále uvedl, že „[n]evhodnějším je postup, při němž krajský soud rozhodne o učiněném návrhu účastníka řízení na přerušení řízení usnesením, byť třeba s výrokem, že se řízení nepřerušuje a v tomto usnesení také stručně a výstižně vysvětlí důvody tohoto svého postupu. Za zásadní pochybení však nelze zpravidla považovat ani to, pokud krajský soud přes návrh na přerušení řízení v řízení dále pokračuje (za předpokladu, že řízení není povinen přerušit podle § 48 odst. 1 a 2 s. ř. s.), aniž o učiněném návrhu rozhodne (být by takový postup neměl být pravidlem). Tím dává implicitně najevo, že důvody k fakultativnímu přerušení řízení podle § 48 odst. 3 s. ř. s. neshledal. Tento jeho postup bez dalšího nezákonnost rozhodnutí jím následně vydaného nezakládá. Krajský soud by však v takovém případě měl důvody, pro které neshledal potřebu řízení přerušit, stručně vysvětlit alespoň v konečném rozhodnutí.“

[29] Městský soud se v nyní projednávané věci k návrhu na přerušení řízení ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. vyjádřil v rámci napadeného rozsudku, a to konkrétně v jeho bodě 32. Nejvyšší správní soud tudíž dodává, že za vhodnější postup považuje, je-li o uvedeném návrhu na přerušení řízení rozhodnuto buď samostatným rozhodnutím, nebo alespoň samostatným výrokem obsaženým v napadeném rozsudku. Přesto zvolený postup, kterým tento návrh městský soud vypořádal alespoň v odůvodnění napadeného rozsudku, nepředstavuje takovou vadu, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí. I přes stručné vysvětlení z napadeného rozsudku vyplývají skutečnosti, pro které městský soud neshledal důvody k přerušení řízení.

[30] Nadto kasační soud uvádí k námitce významu neurčitého pojmu ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. „*probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé*“, že městský soud tento nevyložil pouze s odkazem na probíhající řízení před rozšířeným senátem, nýbrž toto uvedl jako příklad.

[31] Nejvyšší správní soud však dále při přezkoumání napadeného rozsudku shledal namítanou vadu nepřezkoumatelnosti uvedenou v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*. K vadě takové povahy, kterou kasační soud shledal v nyní projednávané věci, se čtvrtý senát vyjádřil mimo jiné ve svém rozsudku ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 As 384/2019 – 27 a tudíž neshledal důvody odchýlit se od právního názoru tam vysloveného ani v souzeném případě.

[32] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2012, č. j. 2 As 45/2011 – 64, zdůraznil, že pouze při nezaměnitelné identifikaci účastníků řízení a přezkoumávaného správního rozhodnutí v záhlaví rozhodnutí krajského soudu je postaveno najisto, koho se

pokračování

řízení o žalobě týká a co je jeho předmětem. Pokud však krajský soud opomene napadené správní rozhodnutí takto vymezit a učiní tak až v rámci odůvodnění svého usnesení, jedná se o procesní deficit zakládající nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro nesrozumitelnost. V tehdy projednávané věci zjistil, že v záhlaví usnesení krajského soudu nebylo jednoznačně individualizováno správní rozhodnutí, které bylo předmětem soudního přezkumu. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Azs 23/2013 - 34, a ze dne 27. 1. 2016, č. j. 3 As 43/2015 - 29.

[33] V již citovaném rozsudku č. j. 4 As 384/2019 – 27 kasační soud uvedl, že „[n]esprávné označení správního rozhodnutí ve výroku, respektive záhlaví, soudního rozhodnutí je v přímém rozporu s požadavkem právní jistoty jeho adresátů. Ve světle citované judikatury, s níž se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje i v posuzované věci a od níž neshledává žádný důvod se odchýlit, je tedy napadený rozsudek krajského soudu nutné považovat za vnitřně rozporný a nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“

[34] Také v nyní posuzované věci nebylo žalobou napadené správní rozhodnutí rozsudku městského soudu jednoznačně a nezaměnitelně identifikováno. Naopak bylo specifikováno zcela nesrozumitelně. Ze záhlaví napadeného rozsudku vyplývá, že městský soud rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí stěžovatele Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 5. 2017, č. j. 23081/17/5100-41453-711866, ačkoli uvedené označení ani datum neodpovídají napadenému rozhodnutí ani jakémukoliv jinému dokumentu, který je obsažen v příslušném správním spise. Z výroku napadeného rozsudku naopak vyplývá, že městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 10. 8. 2017, č. j. 34375/17/5100-41453-711866, což je správně označené napadené rozhodnutí, proti kterému se bránila žalobkyně u městského soudu, jak vyplývá z přiloženého správního spisu, žaloby i z argumentace uvedené v napadeném rozsudku. Z uvedeného vyplývá nesoulad záhlaví napadeného rozsudku s jeho výrokiem. Ostatně na tuto vadu poukázal sám stěžovatel a Nejvyšší správní soud se s ním zcela ztotožňuje.

[35] Tato základní vada řízení o žalobě brání posouzení dalších kasačních námitek týkajících se právního posouzení věci. Teprve až po jednoznačné a nezaměnitelné identifikaci napadeného rozhodnutí správního orgánu ho Nejvyšší správní soud bude moci přezkoumat na základě případné nové kasační stížnosti.

VI.

[36] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[37] V novém rozhodnutí městský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. července 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu