



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **EUP a.s.**, se sídlem Tusarova 791/31, Holešovice, Praha 7, zast. JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem, se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2022, č. j. 11 Af 8/2018-155,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2022, č. j. 11 Af 8/2018-155, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53820/17/5300-21442-711315. Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky ve věci neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen až říjen 2015, neboť Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) identifikoval obchodní řetězec zasažený podvodem na DPH a současně dospěl k závěru, že stěžovatelka měla, respektive mohla vědět, že se daňového podvodu účastní.

[2] Nejvyšší správní soud předesílá, že ve věci rozhoduje opakovaně. V původním řízení městský soud spojil žaloby stěžovatelky směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315 a č. j. 53820/17/5300-21442-711315, ke společnému řízení a ve věci rozhodl společným rozsudkem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018-71, jímž obě rozhodnutí žalovaného zrušil. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 29. 10. 2021, č. j. 3 Afs 201/2019-70, zrušil rozsudek městského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Ze soudního spisu vyplývá, že dne 14. 2. 2018 podala stěžovatelka žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky směřující proti dodatečným platebním výměrům vydaným správcem daně za zdaňovací období duben až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a leden až květen 2015, stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet DPH, neboť správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka měla, respektive mohla vědět, že se účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[4] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 53819/17/5300-21442-711315 stěžovatelka namítla, že údajný podvod se měl stát v jiné divizi společnosti EPREMO TRADING a. s., v likvidaci (dále jen „Epremo trading“ nebo „dodavatelka“), se kterou stěžovatelka neobchodovala; údajný daňový podvod se netýkal zboží (polygrafický materiál), které od své dodavatelky stěžovatelka odebírala. Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas se závěry žalovaného, že se aktivně podílela na vykonstruování obchodního kontraktu se společností Epremo trading, a to za účelem krácení DPH. Podle stěžovatelky žalovaný neunesl důkazní břemeno v případě prokázání podvodu na DPH a naplnění všech jeho znaků vyplývajících z judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu. Ve věci dále nebyla identifikována chybějící daň. Žalovaný rovněž opomněl vymezit časový a hodnotový rozměr tvrzeného podvodu. Žalovaný se měl dopustit porušení zásady neutrality, neboť stěžovatelce nepřiznal nárok na odpočet daně vyšší, než kolik činila dlužná daň společnosti Epremo trading. Závěr žalovaného ohledně existence objektivních okolností svědčících o vědomosti stěžovatelky o podvodném jednání její dodavatelky, je dle názoru stěžovatelky v rozporu s důkazními prostředky. Žalovaný, jakož i správce daně dle stěžovatelky nesprávně vyhodnotili svědecké výpovědi provedené v průběhu daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly bylo dle stěžovatelky nezákonné, neboť správce daně obdržel „podnět“ k zahájení daňové kontroly, který je zařazen do neveřejné části spisu a až do podání této žaloby nebyl zařazen do veřejné části spisu a nebyl stěžovatelce zpřístupněn ani v rámci nahlížení do spisu u žalovaného. Správce daně navíc pochybil, jestliže stěžovatelku nevyzval před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období květen 2013, říjen až prosinec 2014, leden až prosinec 2015 a následně též za zdaňovací období duben 2013 k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[5] **Městský soud** po vydání zrušujícího rozsudku NSS ze dne 29. 10. 2021, č. j. 3 Afs 201/2019-70, vyloučil jednotlivé žaloby k samostatnému řízení a rozsudkem ze dne 3. 3. 2022, č. j. 11 Af 8/2018-155, rozhodl o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53820/17/5300-21442-711315, jímž žalobu stěžovatelky zamítl.

[6] Městský soud úvodem popsal historickou, personální a ekonomickou vazbu stěžovatelky na společnost Epremo trading a vysvětlil, že obě obchodní korporace úzce spojovaly vazby na dnes již zaniklou společnost EPREMO a. s., která svoji činnost v roce 2010 a 2011 rozdělila na dva samostatné subjekty – společnost Epremo trading a společnost EUROPRINT a. s., ze které posléze přešla polygrafická činnost na stěžovatelku.

[7] O existenci objektivních okolností svědčících o vědomém a účelovém zapojení stěžovatelky do obchodování za účelem uplatnění neoprávněného nároku na odpočet DPH dle městského soudu vypovídají především okolnosti týkající se personálního propojení stěžovatelky s její dodavatelkou a též skutečnost, že oba tyto subjekty v rozhodné době zaměstnávaly stejné osoby, které užívaly počítačový program společnosti Epremo trading, vč. účetnictví. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že IT oddělení stěžovatelky bylo řízeno

pokračování

„centrálním IT“, jímž byla GARRIS LEGAL, advokátní kancelář s. r. o. (firma této společnosti byla s účinností ode dne změněna na UNILEGAL s. r. o.; dále jen „Garris legal“). Díky společnosti Garris legal měli zaměstnanci stěžovatelky přístup (mimo jiné) též do účetního programu společnosti Epremo trading. Garris legal udělovala pokyny nejen stěžovateli, ale fakticky řídila též činnost společnosti Epremo trading. Za další objektivní okolnost lze dle městského považovat též způsob provádění úhrady daňových dokladů vystavených stěžovatelkou vůči společnosti Epremo trading. Platby od stěžovatelky společnost Epremo trading přijímala na nezveřejněných bankovních účtech, část plateb měla proběhnout v hotovosti, avšak tyto platby nebyly nikdy vloženy na bankovní účet dodavatelky. Další část plateb pak měla proběhnout formou zápočtu nebo nebyla provedena vůbec.

[8] Ohledně nadstandardních vztahů mezi stěžovatelkou a její dodavatelkou dle soudu vypovídá personální situace v orgánech obou korporací, kde se objevují (nebo se v minulosti objevovaly) stále stejné osoby, případně jsou nebo byli členové orgánů jedné korporace zaměstnanci korporace druhé. V zajištěné e-mailové komunikaci je rovněž zachyceno, jak si zaměstnanci nebo členové orgánů obou společností navzájem dávali pokyny stran fungování obou společností nebo výplaty mezd apod. Na základě všech zjištěných objektivních okolností je dle městského soudu zřejmé, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastnila obchodního řetězce zasaženého podvodem na dani.

[9] Podmínka chybějící daně byla dle městského soudu rovněž naplněna. Dodavatelka za uskutečnění zdanitelná plnění pro stěžovatelku neodvedla DPH. Společnost Epremo trading v daňovém přiznání stran realizovaných plnění pro stěžovatelku nic neuvedla a za předmětná zdaňovací období podávala tzv. „nulová“ daňová přiznání.

[10] S ohledem na vzájemné vazby mezi stěžovatelkou a společností Epremo trading nelze mít podle městského soudu za to, by stěžovatelka byla v dobré víře. Stěžovatelka proto měla věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům k eliminaci podnikatelského rizika. Existenci kontrolních mechanismů však stěžovatelka neprokázala.

[11] Nedůvodnou shledal městský soud rovněž námitku týkající se nezákonného zahájení daňové kontroly. Městský soud přiznal, že daňová kontrola byla zahájena místně nepřislušným správcem daně, nicméně tato vada sama o sobě není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nezákonnost. Za nedůvodnou označil městský soud rovněž námitku týkající se porušení povinnosti správce daně vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[12] Městský soud uvedl, že správce daně nepochybil, vycházel-li z důkazů zajištěných ve spisu Policie České republiky; rovněž metoda vyhledávání dle klíčových slov je s ohledem na rozsah trestního spisu adekvátní. Stěžovatelkou navržené listinné důkazy městský soud neprovedl, neboť pro posouzení věci považoval za irelevantní, že bývalý jednatel stěžovatelky nebyl shledán vinným v rámci trestního řízení.

[13] V **kasační stížnosti** stěžovatelka namítá kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); stěžovatelka se dále domnívá, že se městský soud neřídil závazným právním názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku. Podle stěžovatelky se městský soud nevypořádal se všemi uplatněnými žalobními námitkami. Městský soud navíc

opsal stěžejní části či výňatky z rozhodnutí žalovaného, a to bez jakéhokoliv vlastního hodnocení.

[14] Městský soud dle stěžovatelky ignoroval její stěžejní žalobní námitku, že neobchodovala se zbožím, jež bylo podvodem zasaženo. Stěžovatelka nepopírá skutečnost, že ji s dodavatelkou úzce spojují personální a ekonomické vazby s dnes již zaniklou obchodní korporací EPREMO a. s. Podle stěžovatelky však samotné propojení subjektů neznamená, že se účastnila podvodu na DPH; stěžovatelka se svou dodavatelkou komunikovala výhradně jen ohledně nákupu polygrafického materiálu a správci daně ani orgánům činným v trestním řízení se nepodařilo prokázat opak.

[15] Stěžovatelka nakupovala polygrafický materiál pro tiskařskou výrobu za podmínek obvyklých na trhu. Z takto realizovaných obchodů nemohla získat jakékoliv povědomí o tom, že její dodavatelka mohla plnění užít ke spáchání podvodu na DPH. Povědomí o podvodu nemohla získat ani díky personálnímu propojení s dodavatelkou. K tomu uvádí, že městský soud dospěl k nesprávnému závěru, že za podvody byli odsouzeni zaměstnanci a členové orgánů stěžovatelky. Pokud jde o účetního, pana M. H., ten zřejmě prováděl činnost i pro další společnost, avšak stěžovatelce není známo, že by byl odsouzen za trestný čin týkající se diskutovaných podvodů. Stěžovatelka nesouhlasí se správcem daně, že jako osoba s přístupem k účetnictví společnosti Epremo trading měl pan H. disponovat informacemi o páchaní podvodu.

[16] Městský soud dle stěžovatelky nesprávně posoudil námitku neprokázání hodnotového a časového rozměru podvodu na DPH. Městský soud svůj závěr opřel o zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu; ten však městský soud nezavázal k tomu, aby dané skutečnosti posuzoval jako vymezení časového a hodnotového rozměru podvodu. Městský soud se tedy neřídil právním názorem kasačního soudu a posoudil rozhodné skutečnosti v rozporu se zrušujícím rozsudkem.

[17] Stěžovatelka namítá, že nelze odmítnout nárok na odpočet daně ve vyšší částce, než je nárokován z plnění zasažených podvodem; nelze přijmout názor, že nárok na odpočet absolutně neexistuje v případě, že je podvodem zasažena pouze část plnění. Městský soud se rovněž nevypořádal s žalobní námitkou týkající se rozdílnosti doměřené daně na straně stěžovatelky a na straně její dodavatelky z totožných plnění. Pokud není jasné vymezeno kdy, respektive zda vůbec došlo k podvodu a v jaké výši, pak je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, anebo porušuje princip neutrality DPH.

[18] Stěžovatelka dále trvá na tom, že daňová kontrola za zdaňovací období květen až říjen 2015, byla zahájena bez dožádání místně příslušného správce daně, a tedy nezákonně. Do 28. 7. 2016 platilo, že daňovou kontrolu může zahájit pouze místně příslušný správce daně. Ke změně došlo až novelou č. 243/2016 Sb., a to s účinností od 28. 7. 2016, kdy podle nové právní úpravy může daňovou kontrolu zahájit kterýkoliv finanční úřad v České republice. Je tedy zjevné, že v nyní posuzované věci byla daňová kontrola zahájena v rozporu s platnými právními předpisy. Správce daně překročil svoje pravomoci a s ohledem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí byla daň doměřená v rozporu s čl. 11 Listiny. Judikatura, na kterou městský soud odkazuje, na nyní souzenou věc nedopadá. Podle názoru stěžovatelky je nutné celou daňovou kontrolu označit za nezákonnou, v důsledku čehož je nezákonné rovněž rozhodnutí správce daně

pokračování

i žalovaného. Zahájení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně při absenci dožádání znamená, že byl porušen zákon a doměřená daň je nezákonná.

[19] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnil se závěry městského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Žalovaný uvedl, že podvod na DPH v předmětných zdaňovacích obdobích spočíval v tom, že společnost Epremo trading zdanitelná plnění uskutečněná vůči stěžovateli vůbec neuvedla ve svých daňových přiznáních, a tudíž žádnou DPH z těchto plnění neodvedla. V řízení přitom bylo správcem daně prokázáno, že podvodem na DPH bylo zasaženo zcela konkrétní plnění, v tomto případě polygrafický materiál, dodávaný stěžovateli společností Epremo trading. Tvrzení stěžovatelky o tom, že podvodem na DPH nebyl zasažen polygrafický materiál, je nepravdivé a ryze účelové.

[20] Pokud jde o kasační námitku nezákonného zahájení daňové kontroly, kdy dožádání se týkalo pouze daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden 2013 až 2015, žalovaný se ztotožnil se závěrem městského soudu, podle něhož zahájení daňové kontroly u místně nepříslušného správce daně nepředstavuje tak závažnou procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Uvedené plyne z další judikatury Nejvyššího správního soudu.

[21] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupená advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[22] V nyní souzené věci jde o opakovanou kasační stížnost, proto se Nejvyšší správní soud zabýval její přípustností z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je 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.

[23] K právní úpravě nepřipustnosti kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s se ve své judikatuře opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud i Ústavní soud (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2016, sp. zn. III. ÚS 1237/15; úvahy Nejvyššího správního soudu lze nalézt zejména v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Přílehlavě se k problematice opakované kasační stížnosti vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze 22. 3. 2017, č. j. 6 Afs 102/2016-26:

„Podle ustálené judikatury je nutné citované ustanovení vykládat při vědomí jeho účelu, kterým je zamezit bezúčelnému řetězení kasačních stížností a prodlužování řízení v případech, ve kterých Nejvyšší správní soud ve věci již svůj závazný právní názor vyslovil. Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. je přitom třeba rozumět v kasačním rozsudku vyjádřený závěr o interpretaci a aplikaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se Nejvyšší správní soud zabýval při posuzování kasačních námitek nebo nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

Nepřípustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nicméně nelze chápat absolutně, citované ustanovení se neuplatní např. v případě, kdy Nejvyšší správní soud vytkl (při prvním přezkumu) krajskému soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, popřípadě nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Stejně tak v případech, kdy dojde ke změně skutkových nebo právních poměrů ve věci, resp. doplnění dokazování, změně či zrušení aplikovaného právního předpisu, deklaraci protiústavnosti předpisu Ústavním soudem, nebo podstatné změně judikatury, jež by byl i Nejvyšší správní soud ve svém novém rozhodnutí povinen akceptovat.

Je třeba též přihlídnout k tomu, že pokud druhou kasační stížnost podá účastník řízení (osoba zúčastněná na řízení) odlišný od toho, který podal kasační stížnost první, nelze mu přičítat k tíži (v duchu zásady dispoziční a zásady vigilantibus iura), že neuplatnil své námitky již v předchozím řízení o první kasační stížnosti (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 5. 2015 sp. zn. II. ÚS 808/13, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011 č. j. 1 As 79/2009 - 165, a dále jeho usnesení ze dne 24. 10. 2012, č. j. 6 As 35/2012 - 42), neboť jako původně úspěšný účastník kasační stížnost sám nemohl podat a své vyjádření mohl směřovat proti námitkám uplatněným v první podané kasační stížnosti. Podal-li první kasační stížnost žalovaný a druhou kasační stížnost žalobce, který nyní prezentuje své námitky poprvé, a se kterými se kasační soud v prvním řízení s ohledem na dispoziční zásadu nezabýval nebo zabývat nemohl, nelze aplikovat ustanovení o nepřípustnosti kasační stížnosti.“

[24] Výše uvedené závěry šestého senátu zdejšího soudu lze zcela aplikovat na nyní souzenou věc. První rozsudek městského soudu ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018-71, jímž byla zrušena obě rozhodnutí žalovaného, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2021, č. j. 3 Afs 201/2019-70, a to ke kasační stížnosti žalovaného. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v prvním řízení u městského soudu úspěšná, nemohla kasační stížnost podat (viz § 104 odst. 2 s. ř. s.). Po zásahu ze strany Nejvyššího správního soudu však městský soud rozhodl opačně, tedy žalobu stěžovatelky zamítl. Stěžovatelka má proto nyní poprvé možnost přednést svoji kasační argumentaci a vzhledem k tomu, že jí uplatněné námitky jsou (logicky) naprosto odlišné od těch, které ve své kasační stížnosti uplatnil žalovaný, a tedy Nejvyšší správní soud neměl možnost se k nim dosud vyjádřit, kasační stížnost je přípustná. Tyto závěry jsou rovněž v souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu [viz nálezy sp. zn. III. ÚS 926/19 ze dne 2. 7. 2019 (N 129/95 SbNU 66), bod 23.]. Vzhledem k výše uvedenému a vzhledem k závěru o přípustnosti kasační stížnosti je nutné odmítnout námitku stěžovatelky stran porušení jejích procesních práv v důsledku aplikace § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť toto ustanovení se na nastalou situaci nevztahuje a stěžovatelka tedy nemůže být v důsledku jeho aplikace krácena na svých procesních právech.

[25] Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zkoumal rovněž, zda rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru o naplnění zrušovacího důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[26] Přezkum rozhodnutí městského soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130,

pokračování

zdejší soud ve vztahu k nepřezkoumatelnosti rozsudku konstatoval, že „[z]a nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.“

[27] Poté, co se Nejvyšší správní soud seznámil se spisovou dokumentací a rozsudkem městského soudu, dospěl k závěru, že napadený rozsudek nenaplnuje výše uvedené požadavky na přezkoumatelnost rozhodnutí, neboť z něj není zřejmé, o jaké věci bylo rozhodnuto, a současně je napadený rozsudek vnitřně rozporný. Zdejší soud se proto nemohl zabývat shora shrnutými stížnostními námitkami, neboť napadený rozsudek městského soudu trpí natolik závažnými vadami [dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], k nimž je třeba přihlížet podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. *ex offio*.

[28] Z předložené spisové dokumentace vyplývá, že žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315, jímž zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období duben až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a leden až květen 2015. Téhož dne žalovaný vydal rozhodnutí č. j. 53820/17/5300-21442-711315, jímž zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období červen až říjen 2015. Obě rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka žalobou u městského soudu. Řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53820/17/5300-21442-711315, bylo vedeno u městského soudu pod sp. zn. 11 Af 7/2018 a řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315, bylo vedeno u městského soudu pod sp. zn. 11 Af 8/2018.

[29] Při ústním jednání dne 14. 5. 2019 městský soud nejprve spojil obě žaloby ke společnému projednání a ve věci vydal rozsudek ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018-71, jímž zrušil obě napadená rozhodnutí žalovaného. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2021, č. j. 3 Afs 201/2019-70, zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[30] Usnesením ze dne 29. 11. 2021, č. j. 11 Af 7/2018-107, vyloučil městský soud žaloby k samostatnému řízení, a to především vzhledem k uplatnění námitky nezákonného zahájení daňové kontroly jen za určitá zdaňovací období. Následující procesní úkony ve vztahu k žalobě stěžovatelky směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315, městský soud činil pod sp. zn. 11 Af 8/2018.

[31] O žalobě rozhodl městský soud napadeným rozsudkem. V záhlaví rozsudku vymezil předmět řízení v právní věci „o žalobě proti rozhodnutím žalovaného správního orgánu ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53820/17/5300/21442-711315.“ V odůvodnění rozsudku v bodě 1. však městský soud vymezil předmět řízení takto: „Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze a vedenou u soudu pod spisovou značkou 11 Af 8/2018, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 6. 2017, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané

hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a leden až květen 2015, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále.“

[32] Je tedy zřejmé, že městský soud v záhlaví svého rozhodnutí vymezil předmět řízení odlišně než ve svém odůvodnění. Nejvyšší správní soud proto musel zkoumat, zda toto pochybení má vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Dospěl přitom k závěru, že pochybení městského soudu spočívající v nesprávném vymezení předmětu soudního řízení v záhlaví napadeného rozsudku, mělo za následek nesrozumitelnost rozhodnutí a zejména následně ovlivnilo argumentační linii účastníků řízení v následných kasačních stížnostech.

[33] Stěžovatelka, vázána předmětem řízení, jak je uveden v záhlaví napadeného rozsudku městského soudu, podala k Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost ze dne 28. 3. 2022. Z obsahu kasační stížnosti však Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky souvisejí s daňovým řízením o DPH za zdaňovací období červen až říjen 2015, o nichž bylo k odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům ze dne 9. 6. 2017 vydáno rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53820/17/5300-21442-711315. Rovněž žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjadřoval k závěrům správce daně a žalovaného vyslovenými ve vztahu ke zdaňovacímu období za červen až říjen 2015. Lapidárně řečeno, stěžovatelka v žalobě uplatnila jiné námitky směřující proti jinému rozhodnutí žalovaného než v kasační stížnosti, a to v důsledku nesprávného vymezení předmětu řízení městským soudem tak, jak je označen v záhlaví napadeného rozsudku.

[34] Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2022, č. j. 2 As 347/2019-81, č. 4368/2022 Sb. NSS, uvedl: *„Označení soudu, rozhodujících soudců, účastníků řízení a jejich zástupců, osob zúčastněných na řízení (byť ty nejsou ve výčtu uvedeném v § 54 odst. 2 s. ř. s. výslovně zmíněny) a věci, o níž soud rozhodl, je souhrnně označováno jako záhlaví rozsudku. Výrok pak zahrnuje konkrétní řešení předmětu soudního řízení, tedy rozhodnutí ve věci samé a zpravidla rovněž rozhodnutí o nákladech řízení. Jedná se o nejdůležitější část rozsudku. Pouze výrok je schopen nabýt právní moci a je vykonatelný. Musí proto být jednoznačný a určitý tak, aby bylo zřejmé, jak bylo soudem rozhodnuto o předmětu řízení vymezeném v návrhu na jeho zahájení. Předmět řízení je pak stručně shrnut „věcí“ uvedenou v záhlaví. Výrok rozsudku je třeba vykládat v kontextu celého rozsudku, a to zejména s ohledem na jeho záhlaví. Jsou-li v záhlaví soudního rozhodnutí jednoznačně identifikováni účastníci řízení a rovněž předmět soudního řízení správního (nejčastěji jako žaloba proti konkrétně vymezenému správnímu rozhodnutí), nezpůsobuje obecné znění výroku „Žaloba se zamítá.“ nebo „Žaloba se odmítá.“ jeho nepřezkoumatelnost, neboť je zřejmé, o čem bylo rozhodnuto. V tomto směru judikatura NSS setrvale dospívá k závěru, že výrok rozsudku tvoří faktickou jednotu s jeho záhlavím (rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 As 38/2004-55, č. 1070/2007 Sb. NSS; ze dne 11. 7. 2012, čj. 2 As 12/2011-134; ze dne 29. 3. 2022, čj. 4 As 246/2021-44, body 6 a 7).“ (body 29 a 30 citovaného usnesení).*

[35] Ze závěrů rozšířeného senátu plyne, že předmět řízení je vymezen již v návrhu na zahájení řízení (tedy v žalobě). Úkolem městského soudu je rozhodnout o předmětu řízení, jak byl vymezen v návrhu na zahájení řízení, a to v souladu s § 54 odst. 2 s. ř. s.; nezbytnou zákonnou náležitostí rozhodnutí soudu je mimo jiné řádné vymezení předmětu řízení, tedy označení rozhodnutí žalovaného, které bylo žalobou napadeno. Jak ale bylo shora popsáno, městský soud označil předmět řízení v záhlaví napadeného rozsudku v rozporu s tím, jak byl předmět řízení vymezený stěžovatelkou v žalobě, a rovněž v rozporu se svým

pokračování

odůvodněním (viz bod 1. napadeného rozsudku). Toto pochybení vedlo k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti brojila proti jinému rozhodnutí žalovaného vztahujícímu se k jiným zdaňovacím obdobím.

[36] Nutno dodat, že ze samotného rozsudku městského soudu nelze z pohledu účastníka řízení bez dalšího dovodit, že předmětem řízení *měla* být žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315. Z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že městský soud vydal téhož dne, tj. 3. 3. 2022 rovněž rozsudek č. j. 11. Af 7/2018-145, který se má podle předmětu řízení, jak je vymezen v záhlaví zmíněného rozsudku, týkat žaloby stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315. Odůvodnění rozsudku městského soudu č. j. 11 Af 7/2018-145 se v zásadě shoduje s odůvodněním nyní přezkoumávaného rozsudku téhož soudu. Stěžovatelka proto neměla ani při zachování sebevětší pozornosti možnost dovodit, že v nyní projednávané věci *se má* kasační stížností napadený rozsudek týkat rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315, a tomu přizpůsobit svoji kasační argumentaci.

[37] Nejvyšší správní soud nemá jinou možnost než konstatovat, že napadený rozsudek je nesrozumitelný, neboť městský soud v záhlaví rozsudku označil předmět řízení jako řízení *o žalobě proti rozhodnutím žalovaného správního orgánu ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53820/17/5300-21442-711315*, avšak v prvním bodě odůvodnění rozsudku vymezil jako předmět přezkoumávané věci rozhodnutí žalovaného týkající se zdaňovacích období duben až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a leden až květen 2015. Ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím však bylo rozhodnuto k odvolání stěžovatelky rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315. V důsledku tohoto pochybení podala stěžovatelka kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, ve které vznesla námitky související s daňovým řízením o doměření daně za zdaňovací období červen až říjen 2015, o nichž bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53820/17/5300-21442-711315. Některé kasační námitky se proto liší od žalobních námitek; konkrétně se jedná o námitky stran nezákonného zahájení daňové kontroly za zdaňovací období červen až říjen 2015. Za této situace je přezkum rozsudku městského soudu z důvodu nesrozumitelnosti nemožný.

[38] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů dospěl *ex officio* k závěru, že je naplněn kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Věcnými námitkami se přitom zdejší soud zabývat nemohl. Úkolem městského soudu bude v následujícím řízení chybu odstranit a předmět řízení vymezit tak, aby bylo bez pochybností zřejmé, jaké rozhodnutí žalovaného a jaká zdaňovací období jsou předmětem jeho přezkumu. V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. října 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu