



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **EUP a. s.**, se sídlem Tusarova 791/31, Praha 7, zastoupena advokátem JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2022, č. j. 11 Af 7/2018 - 145,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 3. 2022, č. j. 11 Af 7/2018 - 145, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 9. 6. 2017 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 až říjen 2015, neboť neuznal nároky žalobkyně na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatelky EPREMO TRADING a. s. (dále jen „dodavatelka“). V rámci daňových kontrol totiž dospěl k závěru, že žalobkyně věděla, nebo vědět měla a mohla, že se účastní daňového podvodu.

[2] Odvolání, které žalobkyně proti platebním výměrům podala, žalovaný zamítl dvěma rozhodnutími ze dne 15. 12. 2017 – odvolání proti platebním výměrům za zdaňovací období duben 2013 až květen 2015 zamítl rozhodnutím č. j. 53819/17/5300-21442-711315; odvolání

proti platebním výměřům za zdaňovací období červen až říjen 2015 zamítl rozhodnutím č. j. 53820/17/5300-21442-711315.

[3] Proti těmto rozhodnutím se žalobkyně bránila dvěma žalobami. Městský soud obě žaloby spojil ke společnému projednání a rozhodl o nich rozsudkem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018-71, tak, že obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud však rozsudkem ze dne 29. 10. 2021, č. j. 3 Afs 201/2019 - 70 jeho rozsudek pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Městský soud v navazujícím řízení obě žaloby vyloučil k samostatnému projednání, neboť shledal, že není procesně ekonomické vést dále řízení pod společnou sp. zn 11 Af 7/2018, jestliže žalovaný vydal obě rozhodnutí po provedení dvou samostatných daňových kontrol. Napadeným rozsudkem pak zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného č. j. 53819/17/5300-21442-711315.

[5] Městský soud se ztotožnil se závěry daňových orgánů, že z historických, personálních a ekonomických vazeb žalobkyně a její dodavatelky na jejich společnou právní předchůdkyni dnes již zaniklou obchodní společnost EPREMO a. s. je zřejmé, že došlo k vytvoření vědomého a účelového obchodního vztahu, který dodavatelce žalobkyně umožnil realizovat úniky na DPH. Tato společnost se zabývala činnostmi (nákupem polygrafického materiálu a polygrafickou činností), které byly posléze účelově rozděleny mezi žalobkyni a její dodavatelku tak, aby obě vystupovaly jako dva údajně samostatné a na sobě nezávislé ekonomické subjekty. Dodavatelka, která za uvedená zdaňovací období neodvedla daň, nejenže nakupovala a prodávala polygrafický materiál žalobkyni, ale obchodovala i s tiskařskými stroji tak, aby žalobkyně zůstala od této činnosti navenek odloučena a mohla vystupovat jako samostatný ekonomický subjekt provádějící svoji ekonomickou činnost v souladu se zákony. Zjištěné okolnosti podle městského soudu však vedou k závěru, že dodavatelka žalobkyně neodvedla ze zdanitelných plnění daň, jejíž odpočet následně (vědomě neoprávněně) nárokovala žalobkyně. Městský soud poznamenal, že taková situace je i podle Soudního dvora Evropské unie označována za podvod na DPH.

[6] Vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného pak podle něj nemohla mít námitka, že správce daně před zahájením daňové kontroly žalobkyni nevyzval podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Městský soud pomocí jazykového výkladu citovaného ustanovení dospěl k závěru, že jde pouze o možnost správce daně, a nikoli o jeho povinnost. Nadto poukázal na skutečnost, že i podle Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 184/2014 - 55) je správce daně oprávněn namísto výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu zahájit daňovou kontrolu, disponuje-li poznatky, které nasvědčují předchozímu podvodnému jednání daňového subjektu.

[7] Hodnotový a časový rozměr daňového podvodu je, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 201/2019 - 70, popsán v jednotlivých dodatečných platebních výměřech, a proto ani námitku, podle které uvedení tohoto rozměru v předložené věci absentuje, neshledal městský soud důvodnou. Stejně pak posoudil i námitku nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Správce daně totiž podle městského soudu neměl povinnost seznámit žalobkyni s obsahem podnětu k zahájení daňové kontroly, a ani skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena místně nepřislušným správcem daně

pokračování

zákonnost rozhodnutí žalovaného neovlivnila. Důkazy obstarané správcem daně z trestního spisu Policie České republiky na základě metody vyhledávání podle klíčových slov rovněž nezpůsobují nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť podstatné podle městského soudu je, že žalobkyně měla k celému trestnímu spisu přístup a mohla případně označit důkazy, které měly být správcem daně podle ní opomenuty, což však neučinila.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Ačkoli Nejvyšší správní soud již ve věci jednou rozhodoval (viz odst. [3] tohoto rozsudku), má stěžovatelka za to, že nejde o opakovanou kasační stížnost ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) věty před středníkem s. ř. s.

[9] Stěžovatelka namítá, že městský soud nevypořádal její stěžejní námitky, které shrnula při ústním jednání a že pouze opsal části či výňatky žalobou napadeného správního rozhodnutí. Zcela pak ignoroval námitku, že neobchodovala se zbožím, které bylo podvodem zasaženo. Nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, že věděla, že se účastní daňového podvodu na DPH.

[10] Městský soud podle ní nesprávně posoudil i námitku neprokázání hodnotového a časového rozměru podvodu na DPH. Svůj závěr opřel o zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu; ten jej však podle stěžovatelky nezavázal k tomu, aby dané skutečnosti posuzoval jako vymezení časového a hodnotového rozměru podvodu. Z toho proto dovozuje, že se městský soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu. Navíc má za to, že z dodatečných platebních výměrů za určitá zdaňovací období nelze dovodit, v jakém rozsahu došlo k daňovému podvodu na DPH. Nelze přitom podle ní odmítnout nárok na odpočet daně ve vyšší částce, než je nárokován z plnění zasažených podvodem, neboť je to v rozporu s principem daňové neutrality.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vysvětlil, proč má za to, že všechny závěry městského soudu mají oporu ve spisovém materiálu a proč považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný. Dále v něm popsal okolnosti, které podle něj objektivně odůvodňují stěžovatelčinu vědomost o její účasti na daňovém podvodu a uvedl důvody, pro které má za to, že městský soud posoudil správně i jeho časový a hodnotový rozměr. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49, rovněž poznamenal, že odmítnutí nároku na odpočet daně ve vyšší částce, než byla faktická výše daňového úniku, není porušením principu daňové neutrality, a je přípustné. Nejvyššímu správnímu soudu proto navrhl, aby kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] V předložené věci jde o opakovanou kasační stížnost. Nejvyšší správní soud proto nejdříve posuzoval, zda kasační stížnost není podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

nepřípustná. Podle tohoto ustanovení platí, že kasační stížnost je nepřípustná 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*“.

[13] Smyslem citovaného ustanovení je snaha zamezit bezúčelnému řetězení kasačních stížností a prodlužování řízení v případech, ve kterých Nejvyšší správní soud již svůj závazný právní názor na věc vyslovil. Institut nepřípustnosti kasační stížnosti se však netýká těch případů, v nichž Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, popřípadě nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Dále se netýká ani těch případů, kdy druhou kasační stížnost podá původně úspěšný účastník řízení, který nyní uplatňuje námitky, se kterými se kasační soud v prvním řízení nezabýval nebo zabývat nemohl. Takovému stěžovateli totiž nelze vyčítat, že neuplatnil své námitky již v přechodném řízení o první kasační stížnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 6 Afs 102/2016 - 26).

[14] V nyní souzené věci jde právě o případ, kdy Nejvyšší správní soud předchodí rozsudek městského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost a současně o případ, kdy druhou kasační stížnost podává původně úspěšný účastník řízení. První rozsudek městského soudu ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018 - 71, jenž žalobě vyhověl, zrušil pro nepřezkoumatelnost ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2021, č. j. 3 Afs 201/2019 - 70. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v původním řízení úspěšná, nemohla kasační stížnost podat. Po zásahu Nejvyššího správního soudu však městský soud rozhodl opačně a stěžovatelčinu žalobu zamítl. Stěžovatelka tak má nyní poprvé možnost přednést svoji kasační argumentaci, která je (logicky) odlišná od kasační argumentace žalovaného. Je tedy splněn i předpoklad, že Nejvyšší správní soud dosud neměl možnost se k této argumentaci vyjádřit. Kasační stížnost je proto přípustná.

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a shledal přitom vadu, ke které musel přihlídnout i bez návrhu. Rozsudek městského soudu je třeba z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost zrušit.

[16] O odvolání proti dodatečným platebním výměřům, kterými správce daně dodatečně vyměřil stěžovatelce daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 až květen 2015 a za zdaňovací období červen 2015 až říjen 2015, žalovaný rozhodl dvěma rozhodnutími. Ty stěžovatelka napadla dvěma žalobami, které městský soud nejdříve spojil ke společnému projednání a rozhodl o nich, a následně poté, co jeho předchodí rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud, obě žaloby vyloučil k samostatnému projednání. O každé z nich pak samostatně rozhodl (viz odst. [3] a [4] tohoto rozsudku).

[17] V záhlaví napadeného rozsudku (tj. rozsudku č. j. 11 Af 7/2018 - 145) městský soud vymezil předmět řízení údajem „*o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315*“, a předmětem jeho přezkumu tak podle tohoto vymezení mělo být rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměřům na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 až květen 2015, neboť právě k těmto výměřům se uvedené správní rozhodnutí

pokračování

vztahovalo. V odůvodnění rozsudku v odst. 1 naproti tomu uvedl, že „[ž]alobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze a vedenou u soudu pod spisovou značkou 11 Af 7/2018, 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 **červen až říjen 2015**, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále“ (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

[18] Je tedy zřejmé, že městský soud v záhlaví napadeného rozsudku vymezil předmět řízení odlišně, než jak to učinil v jeho odůvodnění. Nejvyšší správní soud se proto musel zabývat tím, zda toto pochybení mělo vliv na srozumitelnost a tím i na přezkoumatelnost jeho rozsudku. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze, mimo jiné, považovat takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, o jaké věci soud rozhodoval či jak o ní rozhodnul, případně jehož výrok je vnitřně rozporný (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 78, ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Ads 35/2003-70).

[19] Vymezení předmětu řízení v záhlaví rozhodnutí má zcela zásadní roli, neboť se podílí na jednoznačnosti a určitosti nejdůležitější části rozhodnutí – výroku (ten jediný se schopen nabýt právní moci a být vykonatelný). Jsou-li v záhlaví soudního rozhodnutí jednoznačně identifikováni účastníci řízení a předmět soudního řízení (nejčastěji jako žaloba proti konkrétnímu správnímu rozhodnutí), pak je dostatečně určitý i obecně formulovaný výrok „žaloba se zamítá“. Výrok rozsudku je totiž třeba vykládat v kontextu celého rozsudku, a to zejména s ohledem na jeho záhlaví (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2022, č. j. 2 As 347/2019 - 81, č. 4368/2022 Sb. NSS).

[20] Z uvedeného vyplývá, že úkolem městského soudu bylo rozhodnout o předmětu řízení tak, jak jej stěžovatelka vymezila v žalobě. Řádné označení věci (v tomto případě rozhodnutí žalovaného), které bylo žalobou napadeno, je nadto podle § 54 odst. 2 s. ř. s. nezbytnou zákonnou náležitostí soudního rozhodnutí. Městský soud však označil předmět řízení v záhlaví napadeného rozsudku jak v rozporu s předmětem, který v žalobě vymezila sama stěžovatelka, tak i v rozporu s tím, jak jej on sám vymezil v odůvodnění svého rozsudku. Toto pochybení pak vedlo k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti směřovala svoji argumentaci k jinému rozhodnutí a k jiným zdaňovacím obdobím, než jak to učinila v žalobě, což ve svém důsledku její argumentaci ovlivnilo. Žalobní argumentace se sice v obou žalobách do jisté míry shoduje, zcela totožná však není. V žalobě podané stěžovatelkou v této věci (tj. ve věci vedené městským soudem pod sp. zn. 11 Af 7/2018) totiž oproti žalobě vedené městským soudem pod sp. zn. 11 Af 8/2018 namítala rovněž nezákonné zahájení daňové kontroly za zdaňovací období červen až říjen 2015. Do kasační stížnosti podané v této věci však tuto námitku již nepropsala, a naopak ji (logicky) vznesla v kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu ze dne 3. 3. 2022, č. j. 11 Af 8/2018-155, jímž městský soud, jak vyplývá z jeho záhlaví, zamítl stěžovatelčinu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53820/17/5300-21442-711315. Tento rozsudek však Nejvyšší správní soud jako nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost zrušil rozsudkem ze dne 20. 10. 2023, č. j. 5 Afs 97/2022 - 56. Stejně jako nyní totiž shledal, že městský soud v záhlaví svého rozsudku označil předmět řízení v rozporu nejen s tím, jak jej v žalobě

vymezila stěžovatelka, ale i s tím, jak jej následně on sám vymezil v odůvodnění. Zjištěné pochybení městského soudu proto ani v této věci neumožňuje Nejvyššímu správnímu soudu přezkoumat napadený rozsudek, neboť není zřejmé, které rozhodnutí žalovaného bylo předmětem jeho přezkumu.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Vzhledem k výše uvedenému považuje Nejvyšší správní soud výrok napadeného rozsudku za neurčitý, a tudíž nesrozumitelný. Tato vada mu neumožňuje rozsudek městského soudu přezkoumat, a proto jej podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc městskému soudu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku. V následujícím řízení je úkolem městského soudu chybu odstranit a předmět řízení vymezit tak, aby bylo bez pochybností zřejmé, jaké rozhodnutí žalovaného a jaká zdaňovací období jsou předmětem jeho přezkumu.

[22] V novém rozhodnutí městský soud rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. o nákladech řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 17. května 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu