



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Podpora – podnikání s. r. o.**, Na Luhách 10b, Kopřivnice, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 27. 8. 2019, čj. 32222/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 3. 2023, čj. 22 Af 47/2019-104,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 3. 2023, čj. 22 Af 47/2019-104, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Spor se týká daňového podvodu v řetězcích obchodujících s tonery do laserových tiskáren. Krajský soud napoprvé žalobě vyhověl, NSS ale jeho první rozsudek zrušil pro nesprávné věcné posouzení. Napodruhé tedy krajský soud žalobu zamítl. Tento jeho druhý rozsudek je však nepřezkoumatelný a ani on tak neobstojí.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj stanovil žalobkyni daň z přidané hodnoty za období únor, srpen a listopad 2014 a leden 2015. Žalobkyně v kontrolovaných obdobích kupovala tonery do laserových tiskáren od dodavatelů Pprice, Redmac a Pyroline. Toto obchodní jednání však bylo zatíženo podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. Správce daně jí tedy odepřel nárok na odpočet daně ze zakoupených tonerů. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ta ale žalovaný zamítl.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě a uspěla s ní. Krajský soud rozsudkem ze dne 26. 11. 2020 (čj. 22 Af 47/2019-83) zrušil napadené rozhodnutí, neboť v něm žalovaný nedostatečně popsal chybějící daň. Žalovaný se podle krajského soudu nezabýval ani tím, zda dodavatelé daň nezaplatili právě kvůli snaze získat neoprávněnou výhodu, a zda tedy jejich jednání souviselo s daňovým podvodem, a ne s jinou skutečností.

[4] Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. NSS ji rozsudkem ze dne 6. 2. 2023 (čj. 10 Afs 22/2021 - 57) shledal důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Podle zjištění NSS žalovaný dostatečně a zřetelně popsal jak chybějící daň, tak podezřelé okolnosti. Tím prokázal, že daň nebyla zaplacená v důsledku prostého podnikatelského selhání, ale za účelem získat neoprávněnou daňovou výhodu.

[5] Krajský soud věc znovu přezkoumal a žalobu zamítl. Podle krajského soudu totiž žalobkyně o daňovém podvodu mohla a měla vědět. Nepřijala ale dostatečná opatření, aby se do podvodného jednání nezapojila. Daňové orgány jí proto oprávněně odepřely nárok na odpočet daně.

2. Kasační řízení

[6] Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost (NSS ji proto dále bude označovat jako *stěžovatelku*). Namítá v ní, že z napadeného rozsudku není zřejmé, jak se krajský soud vypořádal s podrobnou žalobní argumentací, podle které stěžovatelka o podvodu nemohla vědět, a navíc přijala dostatečná opatření. Krajský soud jen zopakoval závěry daňových orgánů, aniž je sám hodnotil. Jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Stěžovatelka dále trvá na tom, že o podvodu nemohla vědět, neboť přijala dostatečná opatření.

[7] Žalovaný souhlasil se závěry krajského soudu. Napadený rozsudek podle něj není nepřezkoumatelný. Byť se krajský soud vypořádal se žalobními námitkami stručně, reagoval na jejich podstatu a smysl, a tak se nemusel zabývat každou dílčí námitkou. Krajský soud nepochybil, když přisvědčil hodnocení žalovaného a odkázal na něj – nemělo totiž smysl znovu opakovat totéž. Žalovaný odmítl také argumentaci, podle které stěžovatelka o podvodu nemohla vědět. Stěžovatelka totiž hodnotí jednotlivé objektivní okolnosti izolovaně a bez vzájemných souvislostí. Kromě toho stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, aby se do podvodných řetězců nezapojila.

[8] Stěžovatelka pak v replice zopakovala své kasační námitky.

3. Právní hodnocení

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Věcně přezkoumat lze totiž jen rozhodnutí, z jehož odůvodnění je zřejmé, proč krajský soud ke svým závěrům dospěl. NSS však zjistil, že napadený rozsudek tuto podmínku (přezkoumatelnosti) nesplňuje.

pokračování

[11] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku věnoval otázkám, zda stěžovatelka o podvodu věděla (body 19 až 21), zda přijala dostatečná opatření (bod 22) a zda lze v této situaci užít ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty (bod 23).

[12] Stěžovatelčinu vědomost o daňovém podvodu posuzoval tak, že heslovitě v odrážkách vymezil objektivní okolnosti, na jejichž základě mohla stěžovatelka pojmout podezření, že se zapojila do podvodného řetězce. Poté bez dalšího posouzení uvedl, že tyto okolnosti svědčí o tom, že stěžovatelka mohla a měla o podvodu vědět, a přisvědčil hodnocení žalovaného. Krajský soud tak nevysvětlil, proč dospěl k uvedenému závěru, ani nereagoval na stěžovatelčiny námitky.

[13] Za řádné odůvodnění nelze považovat heslovitý výčet objektivních okolností v bodě 19 rozsudku. I když je takový výčet obvykle užitečný (a jeho vhodná grafická úprava, jakou zvolil krajský soud, pomáhá zpřehlednit text odůvodnění), vždy jej musí doprovázet konkrétní hodnocení takto vypočtených objektivních okolností. Takové hodnocení ale v napadeném rozsudku chybí. Hodnocení přitom nemusí být nijak dlouhé, aby bylo přezkoumatelné. Musí však reagovat na jednotlivosti případu, tj. posuzovat objektivní okolnosti nejen jednotlivě, ale i ve vzájemných souvislostech, a především se musí vypořádat s konkrétními žalobními námitkami týkajícími se těchto objektivních okolností.

[14] Dostatečným odůvodněním nebyl ani souhlas se závěry žalovaného, který krajský soud vyslovil v bodě 20 rozsudku: tj. souhlas s tím, že si stěžovatelka počínala neopatrně, pokud uzavírala obchody v řádech milionů korun s dodavateli s krátkou obchodní historií a virtuálním sídlem; že stěžovatelka rezignovala na základní kontrolní mechanismy; nebo že transakce byly rizikové vzhledem k typu zboží, rozsahu dodávek a nízké možnosti kontroly. Ani tato tvrzení – i když alespoň v hrubých obrysech vysvětlují, proč stěžovatelka o podvodu mohla a měla vědět – nereagují na konkrétní žalobní argumentaci. Krajský soud si je přisvojuje prostým souhlasem, aniž by je nějak hodnotil nebo s jejich pomocí vyvracel dílčí stěžovatelčiny žalobní námitky. Uvedená tvrzení proto nejsou ani tak vlastním odůvodněním krajského soudu jako spíše rekapitulací závěrů žalovaného. Z odůvodnění pak není patrné, jak je krajský soud přezkoumal a proč s nimi souhlasí.

[15] Přezkum správního rozhodnutí je přitom podstatou správního soudnictví. Úkolem správních soudů je jednak ověřit, zda správní orgány rozhodly v souladu se zákonem, jednak o tom přesvědčit i účastníka, který tento předpoklad zpochybnil. Z odůvodnění jejich rozsudků tak musí být zřejmý nejen výsledek přezkumu, ale i argumentační cesta, po níž soud ke svému výsledku dospěl.

[16] Tato argumentace ovšem v napadeném rozsudku chybí.

[17] NSS posoudil také to, jak se krajský soud vypořádal s námitkami o přijatých opatřeních a o ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty.

[18] V bodě 23 rozsudku krajský soud reagoval na námitku týkající se ručení (body 126 až 129 žaloby). Podle NSS však jeho vypořádání neodpovídá na to, na co se stěžovatelka ptala, a tím je i nepřezkoumatelné. Je nesporné, že ručení příjemce zdanitelného plnění není

speciální úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně kvůli účasti v podvodném řetězci; tam ale žalobní námitka nesměřovala. Stěžovatelka nepovažovala tyto dva instituty za obecný a speciální, ale chtěla znát odpověď na to, zda si správce daně z těchto dvou způsobů může volně vybírat, i když cesta odepření nároku s sebou nese úrok z prodlení a trest v podobě penále. Právě na tuto otázku by jí měl krajský soud odpovědět (a k tomu může jistě využít i závěrů judikatury NSS, z níž by ale měl vybírat odpovědi přiléhavé, nikoli jen obecně vyznívající právní věty, které nikdo nezpochybnil).

[19] Naproti tomu reakce krajského soudu k tématu přijatých opatření také není dlouhá, je ale výstižná: z bodu 22 rozsudku jsou zřejmé konkrétní důvody, proč krajský soud nepovažuje tyto námitky za důvodné. Tato pasáž je dostatečná i s ohledem na to, že sama stěžovatelka pojala body 112 až 115 své žaloby (nezvykle a chvályhodně) stručně: zopakovala konkrétní skutkové okolnosti, které podle ní svědčí o její opatrnosti – a krajský soud jí vysvětlil, že nejde o žádná zvláštní opatření, nýbrž o běžný obchodnický postup, který by měl automaticky dodržovat každý profesionál.

[20] V pasáži o přijatých opatřeních je tedy rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. NSS se však nyní věcně nezabýval kasačními námitkami, které tuto část napadají, neboť bezprostředně souvisejí s tím, jak bude posouzena stěžovatelčina vědomost o daňovém podvodu.

[21] Závěrem by se NSS ještě rád vyjádřil ke stěžovatelčině argumentační strategii. Stěžovatelka předkládá správním soudům podání dlouhá desítky stran (její žaloba přesahovala čtyřicet stran, kasační stížnost měla více než třicet stran a kasační replika činila čtrnáct stran). Tato podání jsou protkána desítkami přímých citací z judikatury, často na úkor přehlednosti už tak obsáhlé argumentace. Je jistě věcí každého účastníka, jak bude své myšlenky formulovat; více stran textu však obvykle neznamená větší důraznost argumentů. Dlouhým textům tak hrozí, že se v nich to podstatné rozmělní, jejich čtenář (kterým je zde soud) otupí a nevyvine pak takové myšlenkové úsilí, jakého je pro vypořádání námitek třeba.

[22] I když o otázky procesního a hmotného práva bude mezi účastníky soudního řízení spor vždy (a žádná konkrétní strategie tedy nedokáže předem zajistit úspěch tomu či onomu účastníku), může účastník alespoň podstatně snížit riziko, že soud v jeho věci vydá rozhodnutí nepřezkoumatelné. Sníží ho tím, že bude napříště chtít čtenáře přesvědčit pádností svých argumentů, nikoli jej udolat i těmi nejmenšími skutkovými podrobnostmi, délkou svých podání a počtem citací judikatury.

[23] Povinností soudu ovšem tak jako tak zůstává se s podáními stran pečlivě seznámit a veškeré vznesené námitky vypořádat. U dlouhých textů bývá tento úkol obtížnější, přesto na něj soud nemůže rezignovat nebo si jej nepřiměřeně ulehčit tím, že jen stroze převezme závěry správních orgánů. Soud přitom není povinen odpovídat na každou účastníkovu větu. Z dlouhých podání má vydestilovat to podstatné, nemůže však zcela potlačit konkrétní námitky a postavit proti nim jen vždy platné obecné zásady. Účastník by totiž z rozsudku měl poznat, že soud o jeho argumentech a o konkrétních okolnostech věci skutečně přemýšlel. Stejně jako se má účastník snažit přesvědčit soud, měl by se soud snažit přesvědčit účastníka, že jeho věc neodbyl, ale že ji spravedlivě zvážil.

pokračování

4. Závěr a náklady řízení

[24] Stěžovatelka se svou kasační stížností uspěla, a NSS proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. V dalším řízení je krajský soud vázán názorem NSS; doplní proto konkrétní právní posouzení otázky, zda stěžovatelka mohla a měla vědět o daňovém podvodu, a řádně vypořádá i námitku týkající se ručení příjemce zdanitelného plnění. Krajský soud také rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 22. května 2024

Michaela Bejčková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Alena Filipová