



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **B.I.B.S., a.s., v konkursu**, Lidická 960/81, Brno, zastoupená opatrovnící Mgr. Danou Cigánkovou, advokátkou se sídlem Bašty 413/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Smrčka a Kubálek v.o.s.**, insolvenční správkyň žalobkyně, Opatovická 159/17, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2017, čj. 30546/17/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti osoby zúčastněné na řízení proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2023, čj. 29 Af 70/2017-104,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2023, čj. 29 Af 70/2017-104, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Pěti platebními výměry vyměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj žalobkyni DPH za zdaňovací období únor až červen 2014. Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala, žalovaný však odvolání zamítl a potvrdil tak napadené platební výměry.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. V průběhu řízení před krajským soudem byl prohlášen konkurs na majetek žalobkyně a její insolvenční správkyň byla ustanovena společnost Smrčka a Kubálek v.o.s. Ta oznámila, že v řízení bude uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení.

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2019, čj. 29 Af 70/2017-61, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, na jejímž základě NSS rozsudkem ze dne 3. 11. 2022, čj. 10 Afs 371/2019-60, zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS dospěl k závěru, že krajský soud neposoudil věc komplexně, ale jednotlivé významné skutečnosti týkající se daňového podvodu posuzoval izolovaně. Podle NSS daňové orgány nevycházely pouze z jedné skutečnosti. Zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu vytvořily řetězec nestandardních okolností, ze kterých lze usuzovat na existenci daňového podvodu. NSS zavázal krajský soud, aby se v dalším řízení zabýval všemi rozhodnými skutečnostmi nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu. Dále měl krajský soud posoudit druhou a třetí podmínku odmítnutí nároku na odpočet DPH v mezích žalobních námitek.

[4] Krajský soud následně zamítl podanou žalobu, neboť podle něj daňové orgány prokázaly nestandardnost obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností Verttigo Investments s.r.o. Tvrzení žalobkyně nebyla natolik věrohodná, aby daňové orgány nemohly učinit závěr o zapojení žalobkyně v podvodném řetězci s cílem vylákat daňový odpočet, resp. neodvést daň.

2. Kasační řízení

[5] Osoba zúčastněná na řízení – insolvenční správce žalobkyně (stěžovatelka) – napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud se nesprávně a nedostatečně zabýval druhou a třetí podmínkou odmítnutí nároku na odpočet DPH. V kasační stížnosti podrobněji rozvádí, proč obchodní transakce žalobkyně proběhly za standardních podmínek a že daňové orgány neprokázaly absenci dobré víry žalobkyně a její vědomost o zapojení do potenciálně závadného řetězce. Stěžovatelka sdělila, že by v této věci měly být posuzovány také skutečnosti, jež vyšly najevo v trestních věcech osob propojených s dodavatelem žalobkyně.

[6] Dále namítá vadu řízení před krajským soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud totiž stěžovatelku nevyzval ke sdělení, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Stěžovatelka proto nemohla vyslovit svůj nesouhlas.

[7] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a také rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že postup ohledně rozhodnutí o věci bez nařízení jednání plně spadá do procesních postupů krajského soudu. Ke zbytku kasačních námitek konstatoval, že jsou bezpředmětné či nedůvodné.

[9] Stěžovatelka v replice sdělila, že v řízení u Městského soudu v Praze, sp. zn. 56 T 2/2019, byl rozsudkem ze dne 31. 8. 2020 pan Janoušek, jednatel společnosti Verttigo Investments a zaměstnanec žalobkyně, zproštěn obžaloby ze zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Z dokazování provedeného v uvedené věci plyne, že žalobkyně nevěděla a ani nemohla vědět o svém zapojení do transakce, která by mohla být

pokračování

stižena podvodem. Tím, že krajský soud nenařídil jednání ve věci, znemožnil stěžovatelce uplatnit důkazní prostředky týkající se trestního řízení ve prospěch žalobkyně. Z nich lze zjistit, že DPH byla krácena výlučně v předchozím stádiu obchodní transakce, na níž se žalobkyně ani společnost Vertigo Investments nijak nepodílely, a nemohly o předchozí transakci ani vědět. Žalobkyně ani stěžovatelka nemohly bez své viny sdělit informace o závěrech trestního řízení dříve.

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] NSS se nejprve zabýval splněním podmínek řízení. Stěžovatelka je insolvenční správkyň žalobkyně. Má tedy postavení osoby zúčastněné na řízení a je podle § 102 s. ř. s. oprávněna podat kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu (tzv. *objektivní* přípustnost kasační stížnosti, srov. rozsudky rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, body 57 až 62, a ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121, bod 70).

[12] NSS pro úplnost dodává, že ačkoliv je tzv. *subjektivní* přípustnost kasační stížnosti obecně spjata s hájením subjektivních práv stěžovatele (o nichž tvrdí, že byla porušena), lze ji dovést také u kasační stížnosti podané osobou zúčastněnou na řízení, která je insolvenčním správcem žalobce. Insolvenční správce sice v řízení primárně nehájí své vlastní zájmy, avšak legitimní zájem na výsledku řízení před krajským soudem plyne z povahy jeho funkce. Podle § 36 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), je totiž *insolvenční správce povinen při výkonu funkce postupovat svědomitě a s odbornou péčí; je povinen vyvinout veškeré úsilí, které lze po něm spravedlivě požadovat, aby věřitelé byli uspokojeni v co nejvyšší míře. Společnému zájmu věřitelů je povinen dát při výkonu funkce přednost před zájmy vlastními i před zájmy jiných osob* [srov. též např. § 229 odst. 3 písm. c), § 246 odst. 1, § 331, § 354 odst. 2 insolvenčního zákona]. Insolvenční správce v pozici osoby zúčastněné na řízení – stěžovatele tedy může uplatnit kasační námitky, které souvisí s předmětem řízení ve správním soudnictví a jejichž posouzení zároveň může mít význam pro insolvenční řízení (resp. uspokojení věřitelů v co nejvyšší míře; k popsání procesní situace srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2023, čj. 2 Afs 191/2022-47). Argumenty insolvenčního správce mohou být z povahy věci různé – ve prospěch, ale teoreticky i v neprospěch dlužníka v pozici žalobce.

[13] Kasační stížnost je přípustná a také důvodná. Lépe řečeno, NSS zjistil vadu, ke které musí přihlédnout z úřední povinnosti.

3.1 Zmatečnost řízení

[14] Podle § 109 odst. 4 s. ř. s. je NSS vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)].

[15] Podle § 120 s. ř. s. není-li v ustanoveních dílů 1 a 2 stanoveno jinak, užijí se přiměřeně ustanovení části třetí hlavy I.

[16] Podle § 33 odst. 4 s. ř. s. *jedná za právnickou osobu ten, kdo je k tomu oprávněn podle zvláštního zákona. Za právnickou osobu nemůže jednat ten, jehož zájmy jsou v rozporu se zájmy právnické osoby. Kdo jedná za právnickou osobu, musí své oprávnění na výzvu soudu prokázat. V téže věci může za právnickou osobu současně jednat pouze jediná osoba.*

[17] Podle § 64 s. ř. s. *nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení první a třetí části občanského soudního řádu.*

[18] Podle § 29 odst. 2 o. s. ř. *opatrovníka ustanoví předseda senátu též právnické osobě, která jako účastník řízení nemůže před soudem vystupovat proto, že tu není osoba oprávněná za ni jednat nebo že je sporné, kdo je osobou oprávněnou za ni jednat (§ 21), je-li tu nebezpečí z prodlení.*

[19] Podle § 229 odst. 1 písm. c) o. s. ř. *žalobou pro zmatečnost účastník může napadnout pravomocné rozhodnutí soudu prvního stupně nebo odvolacího soudu, kterým bylo řízení skončeno, jestliže účastník řízení neměl procesní způsobilost nebo nemohl před soudem vystupovat (§ 29 odst. 2) a nebyl řádně zastoupen.*

[20] NSS zjistil, že žalobkyně nemohla samostatně vystupovat v řízení o kasační stížnosti, neboť tu není osoba oprávněná za ni jednat. Poslední dva statutární orgány žalobkyně totiž byly z veřejného rejstříku vymazány ke dni 22. 12. 2017 a popsany stav trvá i ke dni vydání tohoto rozsudku. Jestliže krajský soud nadále v řízení s žalobkyní jednal, aniž jí ustanovil opatrovníka, zatížil řízení vadou zmatečnosti.

[21] NSS nepřehlédl, že krajský soud adresoval veškeré písemnosti v řízení na vědomí také Mgr. Daně Cigánkové, advokátce, která byla ustanovena opatrovnící žalobkyně pro insolvenční řízení. Takový postup je však z pohledu soudního řízení správním sám o sobě bezpředmětný, neboť zastoupení žalobkyně opatrovnící se týkalo výhradně insolvenčního řízení.

[22] NSS má pochopení pro skutečnost, že krajský soud nastalou procesní situaci vyhodnotil nesprávně. Soudy ve správním soudnictví se s ní totiž běžně nesetkávají. Tuto vadu přehlédl rovněž NSS při posuzování kasační stížnosti žalovaného v řízení vedeném pod sp. zn. 10 Afs 371/2019. Nic to ovšem nemění na skutečnosti, že NSS musí napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení (neboť je vázán petittem podaného návrhu, a proto mohl napravit pochybení pouze tímto způsobem, tedy zrušením toliko napadeného rozsudku).

[23] V řízení vedeném pod sp. zn. 10 Afs 371/2019 ustanovil NSS opatrovnící Mgr. Danu Cigánkovou, advokátku, pro zastupování žalobkyně v řízení před soudy ve správním soudnictví, a to usnesením ze dne 30. 8. 2024, čj. 10 Afs 371/2019-74. Opatrovnice zastupuje žalobkyni rovněž v řízení před krajským soudem.

[24] V dalším řízení tedy krajský soud umožní opatrovnici žalobkyně seznámit se s předmětem řízení, řádně uplatňovat veškerá práva a zastupovat zájmy žalobkyně.

[25] Vzhledem k výše uvedenému posouzení by bylo předčasné zabývat se kasačními námitkami nesprávného a nedostatečného posouzení splnění druhé a třetí podmínky

pokračování

odmítnutí nároku na odpočet DPH. Takové posouzení by totiž předjímalo právní závěry krajského soudu, čímž by NSS *de facto* uzavřel účastníkům cestu k přezkoumání „nově vysloveného“ názoru krajského soudu prostřednictvím případné kasační stížnosti. NSS by tak nepřipustně zasáhl do ústavně zaručených práv účastníků na soudní ochranu (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2007, čj. 7 Afs 103/2007-77).

[26] Z popsanych důvodů se NSS nyní nemůže blíže vyjádřit ani k argumentům stěžovatelky o tom, zda pro danou věc plyne něco podstatného z trestního řízení vedeného u Městského soudu v Praze, sp. zn. 56 T 2/2019. Také tuto otázku bude muset nejprve posoudit krajský soud, který přihlédne k závěrům judikatury týkajícím se vztahu trestního a daňového řízení [viz např. část IV/f bod a) rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, nebo bod 15 rozsudku NSS ze dne 8. 2. 2023, čj. 2 Afs 111/2021-63]. NSS tedy v tomto ohledu neprovedl žádné dokazování.

[27] NSS závěrem shrnuje, že žalobkyně podala žalobu v září roku 2017 a od prosince téhož roku chybí osoba, která by za žalobkyni jednala. Od této chvíle tedy nebyly řádně uplatňovány zájmy a práva žalobkyně (zejména jí bylo upřeno právo vyjádřit se k vyjádřením žalovaného, účastnit se na jednání a s tím související práva, a rovněž právo vyjádřit se ke kasační stížnosti v řízení vedeném u NSS pod sp. zn. 10 Afs 371/2019). Nelze vyloučit, že řádné uplatnění práv žalobkyně by mohlo vést k odlišnému zjištění a hodnocení skutkového stavu, a tedy i k jiným právním závěrům správních soudů, než které byly dosud vysloveny. Na tomto místě NSS poznamenává, že stěžovatelčiny argumenty uplatněné ve prospěch žalobkyně se týkají především druhé a třetí podmínky odmítnutí nároku na odpočet DPH. Těm se rozsudek NSS čj. 10 Afs 371/2019-60 nevěnoval. Přesto NSS považuje za vhodné zmínit, že v další fázi řízení nelze vyloučit relativizaci (byť částečnou) právního posouzení NSS. Nyní bude na krajském soudu, aby v dalším řízení zjistil, zda i při dodržení veškerých práv a zájmů žalobkyně ob stojí právní názor NSS vyslovený v rozsudku čj. 10 Afs 371/2019-60. Nebude-li tomu tak, nemůže být krajský soud vysloveným právním názorem vázán. Takový přístup by byl nepřipustným formalismem, který by ještě více mohl zasáhnout do práv žalobkyně.

3.2 *Námítka vady řízení (nemožnost vyslovení nesouhlasu s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání)*

[28] Vada zmatečnosti řízení nebrání soudnímu přezkumu stěžovatelčiny námítky vady řízení před krajským soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle stěžovatelky krajský soud pochybil, neboť ji nevyzval ke sdělení, zda souhlasí s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání. Tím jí upřel možnost s takovým postupem nesouhlasit, v důsledku čehož stěžovatelka nemohla při jednání navrhnout doplnění dokazování ve prospěch žalobkyně (zejm. zjištěními z trestního řízení).

[29] Podle § 34 odst. 1 s. ř. s. jsou osobami zúčastněnými na řízení osoby, které byly přímo dotčeny ve svých právech a povinnostech vydáním napadeného rozhodnutí nebo tím, že rozhodnutí nebylo vydáno, a ty, které mohou být přímo dotčeny jeho zrušením nebo vydáním podle návrhu výroku rozhodnutí soudu, nejsou-li účastníky a výslovně oznámily, že budou v řízení práva osob zúčastněných na řízení uplatňovat. Podle odst. 3 má osoba zúčastněná na řízení právo předkládat písemná vyjádření, nahlížet do spisu, být vyrozuměna o nařízeném

jednání a žádat, aby jí bylo při jednání uděleno slovo. Doručuje se jí žaloba, usnesení o přiznání odkladného účinku, usnesení o předběžném opatření a rozhodnutí, jímž se řízení u soudu končí. Osoba zúčastněná na řízení nemůže disponovat jeho předmětem.

[30] Podle § 51 odst. 1 s. ř. s. *může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhl nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.*

[31] Z citovaných ustanovení plyne, že osoba zúčastněná na řízení obecně nemá právo disponovat předmětem řízení. To se promítá také do jejich práv týkajících se jednání v řízení před krajským soudem. Osoby zúčastněné na řízení nemohou požadovat, aby soud nařídil jednání ve věci samé, či vyslovit nesouhlas s rozhodnutím bez nařízení jednání (příp. rozhodnutí bez nařízení jednání soudu navrhopat). Práva podle § 51 odst. 1 s. ř. s. jsou vyhrazena toliko účastníkům řízení, tedy žalobci a žalovanému. Osoba zúčastněná na řízení má pouze právo být vyrozuměna o nařízeném jednání a žádat, aby jí při něm bylo uděleno slovo.

[32] Krajský soud v daném ohledu postupoval ve vztahu ke stěžovatelce v mezích zákona. Po vrácení věci v důsledku rušícího rozsudku NSS čj. 10 Afs 371/2019-60 bylo povinností krajského soudu toliko vyzvat účastníky řízení, tj. žalobkyni a žalovaného, zda souhlasí s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání (a současně je poučit, že nevyjádří-li do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas, má se za to, že udělili souhlas). Stěžovatelce krajský soud uvedenou výzvu nezaslal, neboť je osobou zúčastněnou na řízení, nikoliv účastníkem. Vzhledem k tomu, že žádný z účastníků se ve stanovené lhůtě nevyjádřil, rozhodl krajský soud o věci bez nařízení jednání. V důsledku toho ani nenastala situace, v níž by stěžovatelku vyrozuměl o nařízeném jednání, případně jí udělil slovo. To se ovšem může změnit v dalším řízení, v němž bude žalobkyně zastoupena opatrovníci.

[33] Pro úplnost NSS konstatuje, že není *a priori* vyloučeno, aby žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podal nikoliv sám dlužník, ale insolvenční správce. Ten má tedy za určitých okolností právo disponovat řízením, tj. podat žalobu, považuje-li to za nezbytné v rámci plnění své funkce a povinností [k takové procesní situaci srov. např. § 229 odst. 3 písm. c), § 246 odst. 1 insolvenčního zákona, § 20 odst. 3 daňového řádu, popř. též rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2023, čj. 3 Afs 39/2021-37]. Podá-li žalobu insolvenční správce, pak je účastníkem řízení před správními soudy se všemi právy a povinnostmi, které se vážou k účastenství. V této věci však stěžovatelka samostatnou žalobu proti rozhodnutí žalovaného nepodala; pouze uplatnila práva osoby zúčastněné na řízení. Tím je určen rozsah jejich práv, která může v řízení před krajským soudem uplatnit.

[34] NSS uzavírá, že kasační námitka vady řízení před krajským soudem (spočívající v nevyzvání stěžovatelky, zda souhlasí s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání) není důvodná.

4. Závěr a náklady řízení

pokračování

[35] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky je důvodná, resp. zjistil vadu, k níž byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Proto zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[36] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a případné odměně opatrovnice (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[37] Pro úplnost NSS uvádí, že nepřiznal opatrovnici odměnu za žádný úkon právní služby, neboť ani jeden neučinila (odměna za úkon převzetí věci již byla opatrovnici přiznána usnesením NSS čj. 10 Afs 371/2019-74).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 26. září 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu