



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **WOLF i.s.l., spol. s r. o.**, se sídlem Praha 4, U Habrovky 247/11, zastoupené Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem se sídlem Jičín, Jungmannova 319, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2020, č. j. 8 Af 47/2016-38,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2020, č. j. 8 Af 47/2016-38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně podala řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2012, v němž vykázala nadměrný odpočet DPH ve výši 412 045 Kč. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni po provedeném postupu k odstranění pochybností neuznal (i) nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění spočívajícího v nákupu mobilních telefonů od společnosti SALLNARON s. r. o., (ii) nárok na odpočet DPH ze zdanitelného plnění spočívajícího v pořízení zboží z jiného členského státu od společnosti IT2U GmbH, a (iii) osvobození od DPH na výstupu z plnění spočívajícího v dodání mobilních telefonů společnosti ROTOM EX s. r. o. Platebním výměrem ze dne 9. 4. 2015, č. j. 2597381/15/2004-52525-105811, proto žalobkyni za zdaňovací období měsíce března 2012 vyměřil DPH ve výši 595 913 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 4. 2016, č. j. 15581/16/5300-21441-711676, platební výměr změnil tak, že žalobkyni vyměřil DPH ve výši 987 912 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, který jí napadeným rozsudkem vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného i platební výměr správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Po rekapitulaci obsahu daňového spisu konstatoval, že je zřejmé, že správce daně dalece překročil možnosti postupu k odstranění pochybností. Tento postup není možné libovolně zaměňovat za daňovou kontrolu. V okamžiku, kdy vyšlo najevo, že samotné vyjádření žalobkyně a jí předložené notářské zápisy o obchodním jednání nejsou dostatečné, měl správce daně zahájit daňovou kontrolu, namísto toho, aby další 3 roky pokračoval v postupu k odstranění pochybností a prováděl rozsáhlé šetření včetně výslechů svědků a dožádání informací z ciziny. Správce daně svým postupem významně zasáhl do práv žalobkyně, neboť jí upřel možnost využít práv, která by jí zaručoval průběh daňové kontroly. Městský soud uzavřel, že v tomto smyslu má za důvodné obě žalobní námitky. Námitku, že se žalobkyní nebyla projednána zpráva o daňové kontrole nelze odbýt konstatováním, že daňová kontrola nebyla vedena. Správce daně byl povinen daňovou kontrolu zahájit a projednat se žalobkyní zprávu o daňové kontrole. Současně městský soud konstatoval, že věcnou správností napadeného rozhodnutí se nezabýval, neboť důkazy, které správce daně vzal za základ svých skutkových zjištění, byly opatřeny mimo daňovou kontrolu, a tedy v rozporu s daňovým řádem.

[4] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Zaprvé namítá, že krajský soud pochybil, zrušil-li rovněž rozhodnutí správce daně. Výrok I. napadeného rozsudku není uskutečnitelný, neboť městský soud mu sice věc vrátil k dalšímu řízení, současně však zrušil i rozhodnutí správce daně, a to aniž by k jeho zrušení byly dány důvody (podmínky).

[6] Zadruhé namítá, že městský soud překročil uplatněné žalobní body, a tedy postupoval v rozporu s dispoziční zásadou. Žalobkyní uplatněnou námitku nezákonného ukončení daňové kontroly z důvodu zaslání zprávy o daňové kontrole bez jejího předchozího projednání, totiž vyložil tak, že je namítáno, že správce daně provedl postup k odstranění pochybností, ačkoliv měl vést daňovou kontrolu. To však žalobkyně vůbec nenamítala. Žalobkyní skutečně uplatněná námitka se současně míjí s průběhem daňového řízení a působí dojmem, jako by se vztahovala k řízení jinému.

[7] Dále stěžovatel namítá, že je napadený rozsudek vnitřně rozporný. Městský soud totiž v jeho narativní části uvedl, že žalobkyně uplatnila dvě klíčové námitky. Z toho, jak městský soud shrnul uplatněnou žalobní argumentaci, však není zřejmé, co představuje první a co druhou žalobní námitku. Městský soud dále uzavřel, že důvodné jsou obě námitky. Současně však v závěru rozsudku ke druhé námitce uvedl, že věcnou správnost napadeného rozhodnutí neposuzoval.

[8] Pro případ, že by Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce o překročení žalobních bodů, stěžovatel namítá, že se městský soud měl zabývat tím, jakým způsobem bylo zasaženo do práv žalobkyně v důsledku toho, že správce daně ve věci nevedl daňovou kontrolu, a zda tak chybný postup správce vůbec mohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci. Podle stěžovatele tomu tak není.

[9] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[11] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[12] Nejvyšší správní soud se na prvním místě zabýval namítanou jinou vadou řízení před městským soudem, která má spočívat v tom, že městský soud vykročil z mezí stanovených žalobními body [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[13] Přezkum rozhodnutí správních orgánů ve správním soudnictví je vystavěn na dispoziční zásadě vyjádřené v § 75 odst. 2 s. ř. s., podle jehož věty první soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí *v mezích žalobních bodů*. Z tohoto ustanovení vyplývá, že je na žalobci, aby v zákonné lhůtě soustředil důvody, v jejichž mezích má být správní rozhodnutí soudem přezkoumáno. Soudní přezkum není všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Určující pro soudní přezkum je rozsah uplatněných žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Tímto rámcem je činnost správního soudu omezena, ledaže jde o rozhodnutí nicotné (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), anebo stížené vadami, k nimž je soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 67/2012-48, či ze dne 23. 4. 2020, č. j. 1 Afs 479/2019-30, citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na webu www.nssoud.cz).

[14] Soud tedy není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, § 36 odst. 1 s. ř. s.). Odepřel by totiž především žalovanému právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí. Rozhodnutí krajského soudu založené na odlišné právní argumentaci, než jaká byla obsažena ve správním rozhodnutí nebo v podané žalobě, k níž se strany řízení nemohly dosud vyjádřit a případně uplatnit důkazní návrhy, by porušovalo právo na spravedlivý proces a bylo by pro účastníky překvapivé (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 8. 1999, sp. zn. IV. ÚS 544/98, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z www.nalus.usoud.cz).

[15] V posuzované věci žalobkyně v žalobě uplatnila dva okruhy žalobních námitek. V prvním z nich brojila proti procesnímu pochybení správce daně, jež spatřovala v tom, že jejímu zástupci zaslal zprávu o daňové kontrole, aniž by jí před tím se žalobkyní projednal. Tímto nezákonným ukončením daňové kontroly podle žalobkyně došlo ke zkrácení jejích práv. Druhým okruhem žalobních námitek rozporovala, že by jí uskutečněná plnění byla zasažena podvodem na DPH.

[16] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele a rovněž platební výměr správce daně pro „podstatnou vadu řízení“, spočívající v tom, že správce daně nevedl a nezahájil daňovou kontrolu, nýbrž platební výměr vydal v návaznosti na provedený postup k odstranění pochybností, trvající podle něj přibližně 3 roky, ačkoliv ve věci prováděl rozsáhlé šerení včetně výsledků svědků a dožádání informací z ciziny.

[17] V návaznosti na vyjádření stěžovatele k žalobě, že ve věci nebyla vedena daňová kontrola, nýbrž správce daně platební výměr vydal po provedeném postupu k odstranění pochybností, současně krajský soud uvedl, že žalobní námitku o neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze „*odbyť*“ konstatováním, že daňová kontrola nebyla vedena, neboť správce daně ji měl zahájit a po jejím provedení projednat zprávu o daňové kontrole.

[18] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, respektive řízení (před správcem daně), které mu předcházelo, mimo rámec uplatněných žalobních bodů. Námitku, kterou krajský soud „shledal důvodnou“, a sice že správce daně pochybil, pokud poté, co naznal, že se proces začal již svým rozsahem a množstvím nezbytných úkonů vymykát institutu postupu k odstranění pochybností, a že tento postup měl

být ukončen a měla být zahájena daňová kontrola, totiž žalobkyně v žalobě vůbec neuplatnila. Žalobkyně namítala (pouze) to, že s ní správce daně neprojednal zprávu o daňové kontrole, v důsledku čehož daňovou kontrolu ukončil nezákonně. Není přitom sporu, že správce daně ve vztahu k povinnosti žalobkyně odvést DPH za zdaňovací období měsíce března 2012 daňovou kontrolu vůbec nevedl, nýbrž platební výměr vydal v návaznosti na postup k odstranění pochybností. Městský soud nebyl oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a vady, jimiž by mohlo trpět řízení před stěžovatelem či správcem daně. Žalobkyní uplatněnou námitku neprojednání zprávy o daňové kontrole, tak nemohl „dotvořit“ tak, že žalobkyně namítá, že správce daně pochybil, pokud daňovou kontrolu ani nezahájil.

[19] Nelze přitom přehlédnout, že městský soud odstavec 27 napadeného rozsudku, v němž konstatoval „*překročení možností postupu k odstranění pochybností*“ celý takřka doslovně přepíroval z jiného svého rozsudku ze dne 18. 5. 2020 (tj. z téhož dne, kdy byl vydán nyní napadený rozsudek), č. j. 8 Af 27/2016-69 (který byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 9 Afs 161/2020-28), z jehož narativní části vyplývá, že to byla tato věc, v níž bylo žalobou namítáno vedení postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly. V posuzované věci však žalobkyně nic takového nenamítala.

[20] Uvedený důvod, pro který městský soud rozhodnutí stěžovatele a správce daně zrušil, současně nepředstavoval ani výjimku z dispoziční zásady. Nejednalo se totiž o žádný z důvodů, ke kterým jsou soudy povinny přihlížet z úřední povinnosti, tedy případně i nad rámec žalobních bodů.

[21] Výjimku z dispoziční zásady výslovně stanoví § 76 odst. 2 s. ř. s., podle něž soud vysloví i bez návrhu nicotnost rozhodnutí. Z povahy věci zruší též nepřezkoumatelné rozhodnutí bez ohledu na to, zda žalobce takovou námitku uplatnil (nepřezkoumatelné rozhodnutí nelze, logicky, přezkoumat v intencích žalobních bodů). Některé další výjimky z vázanosti žalobními body dále dovodila judikatura (viz k tomu například nálezy Ústavního soudu ze dne ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, a ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08). V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je tak povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti mimo jiné i k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy či prekluze práva.

[22] Pro vady řízení, které v žalobě nebyly výslovně namítány, je soud oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pouze tehdy, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84). Tak tomu však v posuzované věci nebylo. Městským soudem dovozená vada postupu správce daně, pro kterou rozhodnutí stěžovatele a správce daně zrušil, mu totiž v přezkoumání napadeného rozhodnutí a řízení které mu předcházelo, v mezích uplatněných žalobních bodů nebránila.

[23] Námitka stěžovatele, že městský soud v rozporu s § 75 odst. 2, větou první s. ř. s. překročil meze uplatněných žalobních bodů, je proto důvodná. Napadený rozsudek je tak stížen vadou řízení před soudem, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[24] Za této situace se Nejvyšší správní soud již nezabýval námitkou, již stěžovatel brojil proti tomu, že městský soud zrušil nejen jeho rozhodnutí, ale i rozhodnutí správce daně. Městský soud totiž zrušení rovněž prvostupňového rozhodnutí odůvodnil právě (a pouze) vadou řízení před správcem daně, spočívající v nezahájení daňové kontroly, která v žalobě nebyla namítána. Z obdobného důvodu se tento soud nezabýval ani kasační argumentací založenou na tvrzení, že ani případné překročení limitů postupu k odstranění pochybností a nepřejítí do režimu daňové kontroly nemá ještě automaticky za následek nezákonnost přijatých rozhodnutí. Ostatně sám

pokračování

stěžovatel tuto argumentaci uplatnil jen jako eventuální pro případ, že by Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku o překročení žalobních bodů. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud této námitce přisvědčil, není již relevantní ani kasační námitka vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku spočívající v tom, že městský soud na jednu stranu konstatoval důvodnost obou dvou žalobních bodů, současně však uvedl, že se věcnými námitkami proti napadenému rozhodnutí, které si zjevně vymezil jako druhý žalobní bod, vůbec nezabýval. V dalším řízení totiž bude úkolem městského soudu, aby se napadeným rozhodnutím a řízením, jež mu předcházelo, v mezích uplatněných žalobních námitek, zabýval zcela znovu, tedy včetně příslušných věcných námitek.

[25] Pouze jako *obiter dictum* Nejvyšší správní soud připomíná, že byť je soud podle okolností oprávněn zrušit i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (§ 78 odst. 3 s. ř. s.), využití této pravomoci je povinen řádně odůvodnit (viz usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006-106). Takové odůvodnění je přitom obzvláště důležité, pokud je zrušován platební výměr a správce daně pak nemůže po jeho zrušení v řízení pokračovat a vydat nové rozhodnutí (v podrobnostech viz kupříkladu již výše jmenovaný rozsudek č. j. 9 Afs 161/2020-28, a rozhodnutí v něm uvedená).

[26] Protože Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[27] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.)

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. prosince 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu