



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: J. L., zast. Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Za Tiskárnou 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 121421/15/7100-20117-010212 a č. j. 121422/15/7100-20117-010212, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 3. 2020, č. j. 57 Af 28/2017 - 90,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného.

I. Vymezení věci

[2] Stěžovatel byl jediným společníkem společnosti Zámek Týnec s.r.o. (dále jen „společnost Zámek Týnec“; dnes PALLIARDI s.r.o. – pozn. NSS). Vzájemná fakturace deklarovaných plnění mezi stěžovatelem a touto společností byla učiněna pouze v souvislosti s čerpáním účelově vázaného finančního příspěvku v roce 2008 a jeho vypořádáním, které vyžadovalo předložení faktur vystavených zhotovitelem. Fakturace měla pouze formálně navodit stav, že jednotlivá plnění učinila společnost Zámek Týnec, ačkoli byla provedena samotným stěžovatelem. Stěžovateli nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“), protože nebylo prokázáno, že deklarovaná plnění přijal a že je použil pro svou ekonomickou činnost. V případě plnění deklarovaných vůči společnosti Zámek Týnec však byl osobou, která uvedla na daňovém dokladu daň, a byl proto povinen za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí 2008 tuto daň odvést. Správcem daně byl následně zohledněn opravný daňový doklad týkající se stavebních prací ve

zdaňovacím období IV. čtvrtletí 2008. Opravný doklad týkající se plnění ve zdaňovacím období III. čtvrtletí 2008 nebyl pro uplynutí tříleté prekluzivní lhůty uznán.

[3] Věc je před NSS projednávána po druhé. Rozsudkem ze dne 12. 12. 2019, č. j. 9 Afs 169/2018 - 35, zrušil NSS ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu ze dne 24. 4. 2018, č. j. 57 Af 28/2017 - 47, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že posouzení otázky, zda a kdy je daňový subjekt povinen podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), odvést DPH na výstupu, učiněné krajským soudem bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Zároveň odmítl, že by se soud neměl žalobou proti rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), věcně zabývat.

[5] V dalším řízení krajský soud věc znovu projednal a rozhodl o ní kasační stížností napadeným rozsudkem.

[6] Namítanou nezákonností nařízení přezkoumání rozhodnutí se nezabýval, jelikož nařízení přezkumu bylo předmětem samostatného správního řízení. Stěžovatel se mohl domáhat ochrany žalobou proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání a potvrzení rozhodnutí o nařízení přezkumu, což neučinil (rozsudek ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52).

[7] Stěžovatel byl povinen v souladu s § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty odvést daň za zdaňovací období III. čtvrtletí 2008, jelikož ji uvedl na daňovém dokladu. Tato okolnost sama o sobě podmiňuje vznik daňového dluhu (rozsudek ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30). Opravný doklad nebyl správně uznán, jelikož stěžovatel požádal o opravu dne 30. 12. 2011, avšak tříletá prekluzivní lhůta uplynula již dne 30. 9. 2011. V této souvislosti soud pouze korigoval závěr žalovaného, podle něhož prekluzivní lhůtu upravoval § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 4. 2011. Podle přechodného ustanovení k novele zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 47/2011 Sb. totiž zmíněné ustanovení na posuzovaný případ nedopadá. Jelikož by vyloučení opravy daně odporovalo unijnímu právu (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 6. 2009, *Stadeco*, C-566/07), dovodil, že v projednávané věci je nutné použít § 42 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzovaná období (tj. do 31. 12. 2008), a to včetně odstavce 8 upravujícího prekluzivní lhůtu.

[8] V projednávané věci objektivní (desetiletá) lhůta pro stanovení daně v souladu s § 41 s. ř. s. po dobu řízení před soudem neběží (rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 - 85). Soudní řízení trvala déle než tři roky, proto je nepochybné, že prekluzivní lhůta, která započala dne 30. 9. 2008, resp. 31. 12. 2008, doposud neuplynula.

[9] I zbývající žalobní námitky, které se do řízení o kasační stížnosti nepromítly, krajský soud zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření ke kasační stížnosti a repliky stěžovatele

[10] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu v celém rozsahu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a navrhl jeho zrušení i zrušení rozhodnutí žalovaného.

[11] Opakovanou kasační stížnost považuje za přípustnou, jelikož se krajský soud neřídil závazným právním názorem NSS (opomněl vypořádat všechny žalobní body) a

pokračování

jelikož v předchozím řízení nebyly některé právní otázky vznesené v žalobě pro tehdejší právní názor krajského soudu řešeny.

[12] Napadený rozsudek považuje za nepřezkoumatelný. Krajský soud se zčásti bez dalšího přiklonil k dosavadní judikatuře NSS (viz odstavce [7] a [8]), aniž by se zabýval námitkami stěžovatele směřujícími proti této judikatuře a aniž by odůvodnil, proč se od ní neodchýlil.

[13] Namítanou nezákonností nařízení přezkumu (důvodem byla pouze změna právního názoru správce daně) se lze zabývat i v soudním řízení proti samotnému rozhodnutí o přezkumu. Ani rozsudek č. j. 1 Afs 21/2006 - 52, který připouští obranu přímo proti rozhodnutí o nařízení přezkumu, tuto možnost nevylučuje (nadto se týkal dřívější právní úpravy podle zákona o správě daní a poplatků). O nařízení přezkumu se nevede samostatné řízení, čemuž svědčí i postup krajského soudu, který přijal svou místní příslušnost s odůvodněním, že přezkumné řízení je pokračováním původního řízení. Rozhodnutí o nařízení přezkumu je pouhým procesním rozhodnutím a v nynější věci je soud povinen k námitce přezkoumat zákonnost celého procesu. Otázka zákonnosti nařízení přezkumu je fakticky otázkou předběžnou. Jelikož v přezkumném řízení nemusí dojít ke zrušení či změně původního rozhodnutí, je postup stěžovatele procesně efektivní. V této souvislosti poukazuje na srovnání s možností obrany proti daňové kontrole a rozhodnutí o stanovení daně.

[14] Povinnost přiznat a zaplatit daň tím, kdo pouze uvede daň na daňovém dokladu, plyne z unijního práva [směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“)], včetně judikatury Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans*, C-642/11), i z judikatury NSS (rozsudek č. j. 8 Afs 21/2014 - 30), neplyne však ze zákona o dani z přidané hodnoty. V této souvislosti stěžovatel zdůraznil, že úvahy o možnosti opravy daně považuje za irelevantní. Zároveň již nadále nerozporuje doměření daně ve zdaňovacím období IV. čtvrtletí 2008 (daň zaplatil), spornou činí jen daňovou povinnost ve zdaňovacím období III. čtvrtletí 2008.

[15] Povinnost odvést daň z důvodu jejího uvedení na daňovém dokladu stanoví čl. 203 směrnice 2006/112/ES, a to na základě vymezení zdanitelného plnění podle čl. 62 směrnice 2006/112/ES a systematického zařazení prve zmíněného ustanovení v hlavě IX (správně v hlavě XI – pozn. NSS), kapitole 1, oddílu 1. Naopak z absence obdobného vymezení v zákoně o dani z přidané hodnoty a ze systematického zařazení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty v hlavě V (zde správně v hlavě IV – pozn. NSS), dílu 1 plyne, že zákon spojuje vznik daňové povinnosti jen s uskutečněním zdanitelného plnění a zmíněné ustanovení je pouze procesním pravidlem, které upřesňuje okruh povinných osob (samo o sobě nevymezuje předmět daně). Uložit daňovému subjektu povinnost na základě směrnice 2006/112/ES nelze, neboť stát se nemůže dovolat přímého účinku směrnice. Ze stejných důvodů neobstojí závěr rozsudku č. j. 8 Afs 21/2014 - 30, a namíste je proto judikaturní odklon.

[16] Nakonec stěžovatel namítal, že v průběhu v pořadí prvního řízení o kasační stížnosti uplynula objektivní (desetiletá) prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Navzdory judikatuře NSS (především rozsudek ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, č. 2676/2012 Sb. NSS) odmítl, že by mělo dojít ke stavení této lhůty po dobu soudního

řízení podle § 41 s. ř. s., a obsáhle argumentuje ve prospěch překonání tohoto právního názoru, který zároveň považuje za protiústavní.

[17] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že je opakovaná kasační stížnost nepřipustná, neboť se krajský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami, NSS se ve zrušujícím rozsudku spornou právní otázkou zabýval a stěžovatel se povětšinou dovolává jen změny stávající judikatury NSS. Kasační stížnost proto navrhl odmítnout.

[18] Z procesní opatrnosti doplnil, že se závěry krajského soudu souhlasí a pro tento případ navrhl kasační stížnost zamítnout. V nynější věci se již není možné zabývat tvrzenou nezákonností nařízení přezkumu (odkázal na rozsudek ze dne 24. 1. 2018, č. j. 6 Afs 215/2017 - 40, a zde citovanou judikaturu). Námitky proti povinnosti odvést daň z důvodu jejího uvedení na daňovém dokladu považuje za účelové, tato povinnost jednoznačně plyne z § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty. O čl. 62 směrnice 2006/112/ES Soudní dvůr EU svůj závěr neopíral a systematické zařazení není stěžejní. K otázce stavení běhu objektivní prekluzivní lhůty v průběhu soudního řízení odkázal na rozsudek č. j. 3 Afs 36/2017 - 85.

[19] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel trvá na přípustnosti opakované kasační stížnosti, jelikož nyní uplatněné námitky nemohl vznést dříve. V otázce povinnosti odvést daň z důvodu jejího uvedení na daňovém dokladu setrval na předchozí argumentaci. Zdůraznil, že předmět daně vymezuje § 2 zákona o dani z přidané hodnoty a § 108 téhož zákona pouze stanoví okruh povinných osob (nezakládá hmotněprávní povinnost), což je ve všech jeho hypotézách zjevné, jen v projednávané věci tento závěr vyplývá až ze systematického výkladu zákona (daň je povinen odvést každý, kdo ji uvedl na dokladu, došlo-li ke zdanitelnému plnění). Nadto jde o výklad pro daňový subjekt výhodnější. V souvislosti s otázkou stavení běhu objektivní prekluzivní lhůty v průběhu soudního řízení upřesnil svou předchozí argumentaci a navrhl věc postoupit rozšířenému senátu z důvodu existence rozporné judikatury NSS (poukázal na odchýlný rozsudek ze dne 18. 3. 2014, č. j. 2 Afs 79/2012 - 49).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[21] Poté přistoupil k posouzení přípustnosti kasační stížnosti. Možnost účastníků řízení napadnout rozhodnutí krajského soudu poté, co NSS jeho původní rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož se NSS nesmí znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[22] Opakovaná kasační stížnost je tudíž přípustná tehdy, je-li namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím (kasačním) rozhodnutí. Existují však i další výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování NSS. Jde zejména o případy, „kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu

pokračování

aplikace hmotného práva.“ (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[23] Rozsudkem č. j. 9 Afs 169/2018 - 35 zrušil NSS v pořadí první rozsudek krajského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Spornými právními otázkami [včetně těch souvisejících s povinností odvést daň na výstupu podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty] se proto v původním řízení věcně nezabýval. Kasační stížnost je tudíž přípustná.

[24] Následně soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Jde totiž o natolik závažnou vadu, že k ní soud přihlíží i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel v žalobě polemizoval s judikaturou NSS týkající se výkladu § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty a stavení běhu objektivní prekluzivní lhůty podle § 41 s. ř. s. Krajský soud se při posouzení sporných právních otázek k této judikatuře přiklonil (viz odstavce [7] a [8]). Na vznesené otázky tedy odpověděl a přijaté závěry srozumitelně odůvodnil, přičemž je zřejmé, že argumenty stěžovatele nemohou v jejich světle obstát. Splnění kritéria přezkoumatelnosti neznamená, že soud musí za všech okolností vyslovit podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument, podstatné je, aby se vypořádával se všemi základními námitkami (srov. např. rozsudek ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Napadený rozsudek tudíž není nepřezkoumatelný. Ostatně stěžovatel v kasační stížnosti se závěry soudu sám obsáhle polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku nebylo možné.

[26] Podstatou sporu je otázka, zda je daňový subjekt povinen odvést daň na výstupu pouze z důvodu jejího uvedení na daňovém dokladu podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty. V původním řízení již NSS podrobně rekapituloval obsah daňového spisu (viz rozsudek č. j. 9 Afs 169/2018 - 35, odstavce 22 až 27), proto na tomto místě na tuto rekapitulaci jen pro stručnost odkazuje.

[27] Podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty je povinna přiznat a zaplatit daň správci daně *osoba, která uvede daň na daňovém dokladu*. V souladu s důvodovou zprávou k zákonu o dani z přidané hodnoty byl tímto ustanovením transponován čl. 21 odst. 1 písm. c) Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) [dále jen „šestá směrnice“; od 1. 1. 2007 nahrazen čl. 203 směrnice 2006/112/ES] s tím, že „*povinnost přiznat a zaplatit daň má nejen plátce, který uskutečňuje dodání zboží nebo poskytování služeb ...*“, nýbrž „*mezi osobami povinnými platit daň je zahrnuta i jakákoliv osoba, která uvede daň na daňovém dokladu*“ (viz důvodová zpráva k zákonu č. 235/2004 Sb., zvláštní část, k § 108).

[28] Stěžovatel zpochybňuje, že by zákon o dani z přidané hodnoty zakotvil povinnost odvést daň pouze z důvodu jejího uvedení na daňovém dokladu. Nejenže již výše uvedené jeho námitku vyvrací (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 21/2014 - 30, především odstavce 18 až

20), ale ani jeho argumenty nemohou obstát. Z § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty daňová povinnost jednoznačně vyplývá.

[29] Dovolává-li se systematického zařazení zmíněného ustanovení v zákoně, pomíjí, že § 108 zákona o dani z přidané hodnoty je nazván *Osoby povinné přiznat a zaplatit daň*. Jeho zařazení zároveň plně odpovídá účelu, který sleduje. Cílem tohoto pravidla totiž není zdanit fiktivní plnění, nýbrž předejít daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím (podrobně viz odstavce [31] až [34]). Ostatně systematické členění zákona o dani z přidané hodnoty se ani v tomto ohledu nijak podstatně neliší od členění směrnice 2006/112/ES, která tuto povinnost podle stěžovatele stanoví. Celá argumentace se tak nakonec omezuje pouze na samotné označení hlavy IV *Správa daně v tuzemsku*, jež si stěžovatel spojuje výlučně s procesní úpravou. To však samo o sobě nemůže mít žádný vliv na povahu pravidel upravených v této hlavě.

[30] Povinnost odvést daň z důvodu jejího uvedení na faktuře plyne pouze z čl. 203 směrnice 2006/112/ES [dříve čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice; viz rozsudky ve věci *Stadeco*, bod 26, a ve věci *Stroy trans*, bod 29]. Úvaha stěžovatele, podle níž je povinnost podle zmíněného článku podmíněna čl. 62 směrnice 2006/112/ES, proto odporuje judikatuře Soudního dvora EU. Taková souvislost neexistuje. Transpozice posledně uvedeného článku proto nemůže souviset ani s povinností podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty [nadto byl čl. 62 ve spojení s čl. 66 písm. a) směrnice 2006/112/ES transponován v § 21 odst. 6 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. V projednávané věci proto zjevně nejde ani o případ, kdy by přímou aplikací směrnice došlo k nepřipustnému uložení povinnosti jednotlivci.

[31] Podstatu pravidla, podle něhož je daň povinna odvést osoba, která ji uvede na daňovém dokladu (faktuře), a to nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, již podrobně vyjasnila judikatura Soudního dvora EU (viz rozsudky ze dne 13. 12. 1989, *Genius*, C-342/87; ze dne 19. 9. 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel*, C-454/98; ze dne 6. 11. 2003, *Karageorgou a další*, C-78/02 až C-80/02; a ze dne 15. 3. 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05). Její závěry převzal i NSS (viz rozsudek č. j. 8 Afs 21/2014 - 30, především odstavce 28 až 33). Cílem je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně. Přestože je uplatnění odpočtu spojeno pouze s plněním podléhajícím DPH (nepostačí uvedení daně na dokladu), není takové nebezpečí v zásadě zcela vyloučeno, pokud příjemce faktury, na niž je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu pro uplatnění odpočtu stále použít. Okolnosti a složité právní vztahy mohou totiž správci daně zabránit, aby včas zjistil, že uplatnění nároku na odpočet brání jiné důvody (viz rozsudky ve věci *Stadeco*, body 28 až 30, a ve věci *Stroy trans*, body 29 až 32, a tam citovaná judikatura; konkrétní příklad viz též rozsudek ve věci *Stadeco*, body 45 a 46).

[32] Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře je však v souladu se zásadou daňové neutrality omezena možností opravit jakoukoli bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud prokáže, že včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz rozsudky ve věci *Stadeco*, body 36 a 37, a ve věci *Stroy trans*, bod 33, a tam citovaná judikatura). Opravu bezdůvodně vyúčtované daně mají upravit členské státy ve svých vnitrostátních právních rádech (viz rozsudky ve věci *Stadeco*, bod 35, a ve věci *Stroy trans*, body 33 a 43). Přijatá opatření musí být přiměřená k zajištění správného výběru daní a předcházení daňovým únikům a nemohou zpochybnit neutralitu DPH (viz rozsudek ve věci *Stadeco*, bod 39). Oprava nesmí záviset na uvážení správce daně,

pokračování

může být však podmíněna vystavením opravné faktury (viz rozsudek ve věci *Stadeco*, body 38, 41 a 42). Pokud se vystavitel faktury opravy nedovolá, není správce daně povinen ověřovat, zda naúčtovaná a přiznaná daň odpovídá (reálně uskutečněným) zdanitelným plněním (rozsudek ve věci *Stroy trans*, bod 35; srov. však i bod 37).

[33] Z výše uvedeného plyne, že bez opravy bezdůvodně naúčtované daně není s vystavitelem a příjemcem faktury nutně zacházeno stejně (rozsudek ve věci *Stroy trans*, body 41 a 42), jelikož fiktivní plnění nezakládá nárok na odpočet daně, avšak samo o sobě nevylučuje povinnost odvést daň uvedenou na faktuře (viz též rozsudek Soudního dvora EU ze dne 8. 5. 2019, *EN.SA.*, C-712/17, body 22 až 26). To platí i ve zvláštním případě, kdy se z důvodu kruhovitosti plnění obě pravidla týkají téže osoby, tedy je-li stejnou osobou totéž plnění za tutéž cenu fiktivně prodáno a (zpětně) nakoupeno (viz rozsudek ve věci *EN.SA.*, body 20 až 36). I tehdy zásady proporcionality a daňové neutrality vyžadují, aby členské státy při sledování cíle, jímž je předejít daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím, umožnily opravit daňový dluh plynoucí z povinnosti odvést daň uvedenou na faktuře (včetně daně za fiktivní plnění), pokud vystavitel faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů (viz rozsudek ve věci *EN.SA.*, body 30 až 36).

[34] Pro úplnost soud dodává, že dluh vzniklý pouze na základě uvedení daně na faktuře nemá charakter sankce (viz rozsudek ve věci *Stroy trans*, bod 34), v souladu se zásadami proporcionality a neutrality je toliko zapotřebí umožnit jeho opravu. Pokud se jedná o případné sankce spojené s porušením povinnosti odvést daň za fiktivní plnění (z důvodu uvedení daně na daňovém dokladu), popř. protiprávním uplatněním odpočtu za toto fiktivní plnění, je zapotřebí vnitrostátní pravidla vykládat v souladu se zásadami proporcionality a neutrality plynoucími z unijního práva. V situaci, kdy stejná osoba totéž plnění za tutéž cenu fiktivně prodala a nakoupila a nevznikl tak žádný dluh na DPH, Soudní dvůr EU dovodil, že uvedené zásady brání tomu, aby byl protiprávní odpočet sankcionován pokutou ve výši provedeného odpočtu (viz rozsudek ve věci *EN.SA.*, body 37 až 45).

[35] V projednávané věci stěžovatel fiktivně poskytl společnosti Zámek Týnec plnění (stavební práce) a od této společnosti totéž plnění za tutéž cenu fiktivně obdržel. Nebyl mu uznán nárok na odpočet daně, jelikož fiktivní plnění takový nárok nezakládá. Byl však povinen odvést daň na výstupu, protože ji uvedl na daňovém dokladu. Správce daně mu tak doměřil daň ve výši 177 175 Kč a uložil povinnost uhradit penále ve výši 35 435 Kč. Žádosti o opravu bezdůvodně vyúčtované daně nevyhověl, neboť ji obdržel až po uplynutí prekluzivní lhůty.

[36] Kasační stížností stěžovatel zpochybnil pouze samotnou existenci povinnosti odvést daň na výstupu z důvodu jejího uvedení na faktuře (daňovém dokladu) v zákoně o dani z přidané hodnoty. Výslovně vyloučil, že by brojil proti úvahám krajského soudu o možnosti opravy daně (označil je za irelevantní; viz část V., odstavec 2 kasační stížnosti a odstavec [14]). Učinil tak přesto, že krajský soud v tomto ohledu korigoval závěr žalovaného (použil odlišnou právní úpravu, viz odstavec [7]), a dokonce přesto, že opravu daně za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2008 (kterou správce daně zohlednil) nakonec sám akceptoval.

[37] Kasační soud je vázán námitkami stěžovatele (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) a nepřisluší mu domýšlet další hypotetické námitky, jež by mohly vést k úspěchu ve věci. Takový

postup by odporoval nejen zákonu, nýbrž i ústavním principům rovnosti a kontradiktornosti, na nichž je poskytování soudní ochrany založeno. Stěžovatel se omezil pouze na námitku zpochybňující samotnou existenci povinnosti odvést daň na výstupu, která není důvodná (viz odstavce [27] až [30]), proto se soud nemohl zabývat dalšími souvisejícími otázkami (především otázkou neuznání opravy daně, popř. povinnosti uhradit penále).

[38] Soud nepřisvědčil ani zbývajícím kasačním námitkám. Stěžovatel v projednávané věci napadá rozhodnutí o výsledku přezkumu, jež bylo vydáno po předchozím nařízení přezkumu, zpochybňuje však i zákonnost posléze uvedeného rozhodnutí (k rozdělení přezkumného řízení do dvou fází viz zrušující rozsudek č. j. 9 Afs 169/2018 - 35, odstavec 33). Jelikož je však proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání přípustná žaloba ve správním soudnictví, nemůže se soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání zabývat podmínkami pro nařízení přezkumu (srov. rozsudky č. j. 1 Afs 21/2006 - 52; ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 85/2007 - 27; ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010 - 84; ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015 - 61; a ze dne 24. 1. 2018, č. j. 6 Afs 215/2017 - 40). Kasační soud neshledal důvod se od této ustálené rozhodovací praxe odchýlit a v podrobnostech na ni odkazuje.

[39] Stěžovatel nezpochybňuje možnost podání žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkumu, považuje jej nicméně za podkladové rozhodnutí ve vztahu k následně vydanému (meritornímu) rozhodnutí, z čehož dovozuje možnost jeho přezkumu i v soudním řízení proti posléze uvedenému rozhodnutí. Avšak právě přípustnost podání žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkumu tuto možnost vylučuje (§ 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s.; srov. rozsudek č. j. 2 Afs 7/2010 - 84), přičemž její nepodání nelze v souladu se zásadou *vigilantibus iura* nahradit tím, „že proti následnému rozhodnutí, které z tohoto předchozího rozhodnutí vychází, bude podána žaloba, která bude suplovat předchozí žalobu“ (viz rozsudek č. j. 6 Afs 215/2017 - 40, odstavec 13). Ostatně tomuto závěru (v protikladu k úvahám stěžovatele) nepřímo svědčí i pravidla pro určení místní příslušnosti soudu. Pro první fázi přezkumného řízení (nařízení přezkumu) totiž není oproti druhé fázi (samotný přezkum) určující sídlo správního orgánu, který vydal rozhodnutí v prvním stupni v původním (přezkoumávaném) řízení (viz usnesení ze dne 17. 1. 2019, č. j. Nad 147/2018 - 49; srov. též rozsudky ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 As 188/2018 - 19, č. 3824/2019 Sb. NSS; a ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 As 106/2019 - 15).

[40] Jelikož daňový řád nepřinesl v tomto směru žádné změny (není samozřejmě ani podstatné, že přezkumné řízení je již výhradně dozorčím prostředkem), uplatní se judikturní závěry týkající se dřívější právní úpravy daňového procesu i na postup podle daňového řádu (viz rozsudek č. j. 6 Afs 215/2017 - 40, odstavec 13). Srovnání se vztahem žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně a zásahové žaloby proti daňové kontrole není přiléhavé, neboť oproti projednávané věci zde z odlišnosti typových předmětů řízení plyne, že oba prostředky soudní ochrany jsou žalobci k dispozici vedle sebe (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS; shodně viz rozsudek č. j. 6 Afs 215/2017 - 40, odstavec 13). Úvahy stěžovatele o procesní efektivitě (včetně zatížení správních soudů) jsou ryze spekulativní a pro posuzovanou otázku nepodstatné.

[41] Pokud jde o otázku stavení běhu objektivní prekluzivní lhůty, není zřejmé, jakých skutkových okolností projednávané věci se týká. Stěžovatel jen v obecné rovině uvedl, že v průběhu soudního řízení již uplynula desetiletá prekluzivní lhůta podle § 148

pokračování

odst. 5 daňového řádu a odmítl v této souvislosti závěry judikatury NSS, podle níž počala-li lhůta běžet před účinností daňového řádu, postupuje se podle dosavadních právních předpisů (včetně § 41 s. ř. s.), resp. ji označil za vnitřně rozpornou. Předmětem soudního přezkumu jsou nicméně rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015 týkající se zdaňovacích období III. a IV. čtvrtletí 2008. Bez bližšího zkoumání je tudíž zjevné, že v projednávané věci nedošlo ke stanovení daně po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty. Správní soudy jsou povoleny poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům (§ 2 s. ř. s.), nikoli řešit právní otázky nemající žádný vztah ke skutkovým okolnostem sporu, přičemž rámec přezkumu je v první řadě určován správním rozhodnutím, které je žalobcem napadáno (§ 65 odst. 1 a § 75 odst. 1 s. ř. s.). V tomto ohledu jsou proto úvahy krajského soudu uvedené v odstavci 26 napadeného rozsudku nadbytečné a kasačnímu soudu nepřisluší se jimi zabývat. S ohledem na to, že k uplynutí objektivní prekluzivní lhůty nedošlo, se však nejedná o vadu, která by způsobila nezákonnost napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 14. ledna 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu