



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Česká síť s.r.o.**, se sídlem Boženy Němcové 120, Domažlice, zastoupeného daňovým poradcem BDO Czech Republic s. r. o., se sídlem Nádražní 344/23, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2020, č. j. 8996/20/5300-21441-708460, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2022, č. j. 77 Af 15/2020 - 104,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2022, č. j. 77 Af 15/2020 - 104, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj doměřil účastníku řízení sedmnácti dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 4. 2019 a 24. 4. 2019 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016 podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Správce daně vyšel z rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č. j. 36806/18/5300-21441-708460, dle kterého účastník řízení v období leden 2013 až prosinec 2013 vykazoval základní znaky sdružení dle § 829 a násl.

zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý občanský zákoník“), neboť svou činnost uskutečňoval ve vzájemném konsenzu s jeho ostatními účastníky – CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNSKY INTERNET LLC – organizační složka, a CESKA SIT LLC – organizační složka. Byl tedy určeným účastníkem sdružení podle § 101 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a byl proto povinen uvést ve svých daňových priznáních za uvedená zdaňovací období zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti a zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení. To však neučinil a v rozporu s § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH daň nepřiznal a nezaplatil.

[3] S ohledem na výše uvedené měl správce daně za to, že daň bude doměřena i za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016 a výzvami ze dne 6. 9. 2018 podle § 145 odst. 2 daňového řádu proto vyzval účastníka řízení k podání dodatečných daňových tvrzení. Na ty daňový subjekt reagoval podáním ze dne 21. 9. 2018, v němž sdělil, že mezi českou právnickou osobou a organizační složkou společnosti sídlící mimo EU nemohla vzniknout sdružení.

[4] Protože účastník řízení nepodal na základě výzvy správce daně dodatečná daňová priznání ani nepředložil důkazy, na základě nichž lze stanovit daň dokazováním, správce daně mu doměřil DPH za tato zdaňovací období podle § 145 odst. 2 daňového řádu daně dle pomůcek. Tato rozhodnutí následně žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 3. 2020, č. j. 8996/20/5300-21441-708460, potvrdil.

[5] Tomu se účastník řízení bránil žalobou, které shora označeným rozsudkem Krajský soud v Plzni vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil.

[6] Dospěl k závěru, že výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení správce daně vydal v rozporu se zákonem, neboť nemohl „*důvodně předpokládat*“ že daň bude doměřena. Tyto výzvy tak nemohly způsobit důsledky předvídané v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tedy prodloužit lhůtu pro stanovení daně o jeden rok. S ohledem na výše uvedené krajský soud konstatoval, že u části posuzovaných zdaňovacích období (tj. srpen 2015 až únor 2016) došlo k prekluzi práva doměřit daň.

[7] Nad rámec výše uvedeného (resp. mimo důvody vedoucí ke zrušení napadených rozhodnutí) pak závěrem uvedl, že v důsledku nezákonně vydaných výzev nemohl následně zvolit ani kontumační způsob stanovení daně dle pomůcek, k čemuž nebyly splněny ani další podmínky, neboť účastník řízení nezůstal pasivní a reagoval.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[9] Předně rozporoval závěr, že výzvy ze dne 6. 9. 2018 vydal, aniž by disponoval zákonem požadovaným „*důvodným předpokladem*“, že daň bude doměřena. Připustil, že jejich odůvodnění sice neobsahuje výslovně skutečnosti o ověření trvání sdružení ve zdaňovacích obdobích srpen 2015 až prosinec 2016, to však neznamená, že by jimi nedisponoval. Odkázal přitom na správní spis odvolacího orgánu, do kterého žalovaný založil mimo jiné protokoly o místním šetření ze dne 9. 12. 2015,

pokračování

č. j. 1835434/15/2305-00562-404750 a č. j. 1835435/15/2305-00562- 404750, ze dne 10. 12. 2015, č. j. 1840096/15/2305-00562-404750, a úřední záznam ze dne 18. 5. 2016, č. j. 1607700/16/2305-00562-403445, na které odkázal již v bodě 32 napadeného správního rozhodnutí. Tuto argumentaci však krajský soud zcela přehlédl a k uvedeným podkladům správce daně se nijak nevyjádřil.

[10] S ohledem na výše uvedené je tak přesvědčen, že správce daně byl oprávněn vydat výzvy k podání dodatečného daňového přiznání.

[11] V návaznosti na to pak neobstojí ani navazující závěr krajského soudu, že tyto výzvy nevedly k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Z tohoto důvodu je nesprávný též výpočet běhu prekluzivní lhůty a závěr o prekluzi, která tak nenastala, a naopak DPH správce daně pravomocně doměřil před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[12] Ačkoliv se nejednalo o nosný důvod pro zrušení napadených rozhodnutí, stěžovatel rozporoval dále i závěr krajského soudu, že pro přechod na stanovení daně za užití pomůcek nebyly splněny podmínky, neboť žalobce nezůstal pasivní, ale na zaslanou výzvu reagoval. S tím však stěžovatel nesouhlasí; z citované komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem jednoznačně vyplývala jeho neochota k součinnosti, neboť nepředestřel žádná „daňově relevantní“ tvrzení, neuvedl jiné skutečnosti vážící se k jeho daňové povinnosti, a ani nepředložil dostatek důkazů, na základě kterých by správce daně mohl stanovit daň dokazováním.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že je důvodná.

[14] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“

[15] Jak z citovaného ustanovení vyplývá, k podání dodatečného daňového přiznání správce daně může vyzvat daňový subjekt, pokud důvodně předpokládá, že poslední známá daň, daňovým subjektem přiznaná a správcem daně vyměřená, je v nesprávné výši. Povědomí správce daně o tom, že dosud pravomocně stanovená daň není stanovena ve správné výši, tedy musí mít rozsah či intenzitu důvodného předpokladu. Nestačí pouhá pochybnost, kterou správce daně nemůže opřít o souhrn dostatečně určitých indicií či o konkrétní důvody. To potvrzuje i konstantní judikatura správních soudů (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 -

39, č. 3398/2016 Sb. NSS, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018 - 76).

[16] Výše uvedená judikatura není pro krajský soud ani stěžovatele žádnou neznámou, ostatně z ní jak stěžovatel v podané kasační stížnosti, tak krajský soud v napadeném rozsudku obsáhle citují; Nejvyšší správní soud proto na ni tímto bez dalšího odkazuje. Sporná je však její aplikace na nyní posuzovaný případ.

[17] Jak již shrnul kasační soud výše, správce daně vyzval žalobce sedmnácti výzvami ze dne 6. 9. 2018 k podání dodatečných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016. Tyto výzvy zdůvodnil tím, že na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018, č. j. 36806/18/5300-21441-708460, dospěl k závěru, že činnost vykonávaná žalobcem v posuzovaných zdaňovacích obdobích vykazovala základní znaky sdružení (viz výše).

[18] Krajský soud v bodě 57 napadeného rozsudku vyšel z toho, že odkazované rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2018 se týká jiných zdaňovacích období než ta, vůči nimž směřovaly výzvy ze dne 6. 9. 2018. Následně uzavřel, že „*správce daně ve výzvách k podání dodatečného daňového tvrzení neuvedl žádné skutečnosti, pro něž by bylo lze důvodně předpokládat, že žalobkyně realizovala ekonomickou činnost v rámci sdružení i v posuzovaných zdaňovacích obdobích. Tyto skutečnosti nevyplynuly ani z předloženého správního spisu. Naopak, postup správce daně, který až po vydání výzev žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení počal provádět místní šetření u některých žalobkyniných zákazníků, u nichž v jejich průběhu zjistil, že jim žalobkyně stále poskytovala internetové služby (srov. protokoly o místních šetřeních ze dne 23. 11. 2018, č.j. 2022350/18/2305-00562-403445, ze dne 28. 11. 2018, č.j. 2041678/18/2305-00562-403445, ze dne 29. 11. 2018, č.j. 2041680/18/2305-00562-403445, a ze dne 3. 12. 2018, č.j. 2052735/18/2305-00562-403445, na něž odkazovala v žalobě žalobkyně), svědčil o tom, že správce daně právě těmito místními šetřeními ověřoval, zda jsou skutkové okolnosti výkonu ekonomické činnosti žalobkyně v posuzovaných zdaňovacích obdobích obdobné těm skutkovým okolnostem, jež byly přítomny ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2013“*

[19] Stěžovatel připouští (a kasační soud s tímto souhlasí), že posuzované výzvy jsou v této souvislosti odůvodněny stručně, nikoliv však nedostatečně. Uvedeného si byl zjevně vědom i odvolací orgán, který do odvolacího správního spisu založil písemnost čl. 20, č. j. 5888/20/5300-21441-708460 ze dne 7. 2. 2020, označenou „*Doplnění stanoviska, spisového materiálu v odvolacím řízení*“. Jeho přílohou pak byly i protokoly o místním šetření ze dne 9. 12. 2015, č. j. 1835434/15/2305-00562-404750 a č. j. 1835435/15/2305-00562-404750, ze dne 10. 12. 2015, č. j. 1840096/15/2305-00562-404750, a úřední záznam ze dne 18. 5. 2016, č. j. 1607700/16/2305-00562-403445.

[20] Z nich vyplývá, že dne 9. 12. 2015 (protokol o místním šetření č. j. 1835434/15/2305-00562-404750) provedl správce daně místní šetření ve věci společnosti CESKA SIT LLC - organizační složka, jehož předmětem bylo zjištění parametrů internetového připojení u třetí osoby - odběratele služeb - Obce Dražnov. Zjistil přitom, že odběratel služeb používá doménového správce „*cust.tanet.cz/46.167.203.25*“/doména: tanet.cz“.

pokračování

[21] Dne 9. 12. 2015 (viz protokol o místním šetření č. j. 1835435/15/2305-00562-404750) uskutečnil rovněž místní šetření ve věci společnosti KDYNSKY INTERNET LLC- organizační složka, jehož předmětem bylo zjištění parametrů internetového připojení u třetí osoby - odběratele služeb - Farního sboru ČCE ve Kdyni. Zjistil přitom, že odběratel služeb používá doménového správce „cust.tanet.cz/46.167.203.25“/doména: tanet.cz“.

[22] Dne 10. 12. 2015 (viz protokol o místním šetření č. j. 1840096/15/2305-00562-404750) uskutečnil rovněž místní šetření ve věci společnosti CESKA SIT OPTICS LLC - organizační složka, IČO: 29082391, jehož předmětem bylo zjištění parametrů internetového připojení u třetí osoby - odběratele služeb - Obce Mutěňín. Zjistil přitom, že odběratel služeb používá doménového správce „cust.tanet.cz/46.167.203.25“/doména: tanet.cz“.

[23] Správce daně místním šetřením dne 8. 12. 2015 (úřední záznam ze dne 18. 5. 2016, č. j. 1607700/16/2305-00562-403445) také ověřil výpis trasy připojení osobního PC na internet, resp. ověřil parametry internetového připojení, u třetí osoby Jiřího Karbana jako zákazníka žalobce. Zjistil přitom, že zákazník - odběratel služeb používá doménového správce „cust.tanet.cz/46.167.203.25“/doména: tanet.cz“.

[24] Stěžovatel v bodu 32 napadeného rozhodnutí poté konstatoval, že takto provedenými místními šetřeními (která proběhla před vydáním posuzovaných výzev) správce daně ověřil, že klienti účastníka řízení a organizačních složek mají totožné IP adresy k síti internet, přičemž tento přístup k síti internet je zajištěn prostřednictvím konektivity od společnosti TaNET West s.r.o. Poznatky správce daně (na základě těchto místních šetření) tedy potvrdily, že skutkový stav zjištěný ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden 2013 až prosinec 2013 trval i v dalších letech.

[25] Při soudním přezkumu odvolacího rozhodnutí je třeba vzít v úvahu, že ve správním řízení tvoří rozhodnutí obou stupňů jeden celek (např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, č. 534/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007 - 80). Správní řízení bylo v posuzované věci vedeno v obvyklém pořadí dvou správních instancí (prvostupňový a odvolací správní orgán) a tvořilo ve výsledku jeden celek. Postup žalovaného, který v menším rozsahu doplnil a upřesnil odůvodnění rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, tedy lze akceptovat, aniž by přitom byla dotčena zásada dvouinstančnosti.

[26] Rozsudek krajského soudu se však argumentačně opírá toliko o nedostatečnost samotného rozhodnutí žalovaného z roku 2018, případně o místní šetření provedená v témže roce. Z jeho odůvodnění není seznatelné, zda vůbec, případně jakým způsobem vyhodnotil v posuzované otázce existence „*důvodných předpokladů*“ i odkazovaná místní šetření v roce 2015, která tak předcházela vydání výzev dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Na tato místní šetření přitom odkazuje výslovně jak výše uvedený bod 32 napadeného rozhodnutí žalovaného, tak (byť více obecně) bod 7 doplnění vyjádření k žalobě (resp. k replice ze dne 22. 3. 2021, č. j. 9369/21/5100-41452-706053).

[27] Stěžovatelem akcentovaná a v napadeném rozhodnutí výslovně zmíněná místní šetření provedená v roce 2015 přitom ve spojitosti s rozhodnutím žalovaného ze dne

15. 8. 2018 dle kasačního soudu mohou dokládat, že správce daně disponoval „*důvodným předpokladem*“, že žalobce i v letech 2015 a 2016 byl součástí sdružení, stejně jako v roce 2013 a tedy mohl „*důvodně předpokládat*“, že dojde k doměření daně, čímž by posuzované výzvy podmínky uvedené v § 145 odst. 2 daňového řádu splňovaly.

[28] Jinak řečeno, krajský soud nedostatečně odůvodnil své právní závěry a nevypořádal se se všemi skutečnostmi plynoucími ze správního spisu. Právě závěr o nedostatku podkladů pro vydání posuzovaných výzev, a na to navazující závěr o prekluzi práva stanovit daň však byl důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného a správce daně; vzhledem nepřezkoumatelnosti těchto úvah byl kasační soud nucen napadený rozsudek zrušit (viz níže).

[29] Pro úplnost však kasační soud dále dodává, že lhůta pro stanovení daně se dle § 148 odst. 2 písm. a) prodlužuje pouze za splnění podmínky, že výzva vedla k doměření daně. K nutnosti splnění této podmínky, tedy aby výzva skutečně vedla k doměření daně, lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 - 49.

[30] Prodloužení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je proto možné pouze za kumulativního splnění dvou podmínek, tj. v daném případě (1) vydání výzvy v předmětném časovém období a (2) naplnění příčinné souvislosti mezi výzvou a následným doměřením daně.

[31] V nyní projednávané věci tak může být klíčová nejenom zákonnost vydané výzvy, ale též, zda je skutečně dána příčinná souvislost mezi výzvou a doměřením daně žalobci. Jen tak lze uzavřít, zda došlo k zákonnému prodloužení prekluzivní lhůty. V opačném případě by totiž správce daně doměření daně v zákonem stanovené lhůtě nestihl, resp. by ji stanovil až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

[32] S ohledem na výše uvedené a na závěr o nepřezkoumatelnosti části argumentace krajského soudu by bylo nyní předčasné zabývat se případnou prekluzí práva stanovit daň.

[33] Ačkoliv kasační soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je v části nepřezkoumatelný, nebrání tato skutečnost přezkumu z hlediska posledního okruhu kasačních námitek, napadajících závěry, které jsou oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz též usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[34] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem soudu, že v souzené věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

[35] Nejvyšší správní soud připomíná, že účastník řízení na výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení reagoval přípisem ze dne 21. 9. 2018, ve kterém mj. uvedl: „*Děkuji za Vaše výzvy, ale náš názor je konstantní a připravujeme se na jeho obranu u soudu... Již při daňové kontrole jsem Vás opakovaně žádal, o vysvětlení jakým mechanismem může vzniknout sdružení mezi českou právnickou osobou a organizační složkou firmy sídlící mimo EU. Dle našeho názoru to není možné, protože to zákony České republiky neumožňují. Natož když jsem viděl o jaké důkazy se opíráte, je Vaše tvrzení abych tak řekl k smíchu. Jsem*

pokračování

zvědav, jaké důkazy budete předkládat při soudním líčení“. A uzavřel, že „*K žádnému sdružení ani ničemu podobnému nedošlo a již vůbec ne s firmou Česká síť s.r.o.“.*

[36] V tomto ohledu je zcela příležitý odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4 Afs 170/2015 - 42, dle kterého „*Pokud bude daňový subjekt i přes svůj nesouhlas s výzvou správce daně pasivní, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. V takové situaci musí mít správce daně oprávnění stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. Aplikovat stejný postup včetně omezeného odvolacího přezkumu i na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z úřední povinnosti správci daně sdělí, není udržitelné. Daňový subjekt má plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhnout důkazy“.*

[37] Smyslem a účelem § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v případě součinnosti daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho pasivity i bez součinnosti daňového subjektu.

[38] To však nelze zaměňovat se situací, ve které daňový subjekt pasivní není, avšak nesouhlasí s tím, že by v dané věci bylo třeba učinit dodatečné daňové přiznání. Jinak řečeno, nesouhlasí-li ovšem daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z moci úřední správci daně sdělí, nelze mu bez dalšího doměřit daň dle pomůcek; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 - 36, publ. pod č. 3291/2015 Sb. NSS, dle kterého „*zaměňovat nesouhlas daňového subjektu s právním názorem správce daně za nečinnost daňového subjektu a spojovat takový nesouhlas s oprávněním doměřit daň podle pomůcek, tj. aplikovat náhradní způsob stanovení daně tradičně svázaný s pasivitou daňového subjektu, pouze z důvodu rozdílného právního výkladu a nepodání dodatečného daňového přiznání na příslušném tiskopise, je v právním státě neudržitelné. Zvoleným postupem správní orgány pozměnily nalézací řízení na jednostranné stanovení daně z úřední povinnosti bez možnosti podrobit zejména hmotné právní otázky plnému odvolacímu přezkumu.“.* O výše popsanou situaci se jedná i v nyní souzené věci; účastník řízení srozumitelným a daňově relevantním způsobem odůvodnil, proč dodatečné daňové přiznání nepodá.

[39] Krajský soud rovněž správně poznamenal, že subjekt nezůstal pasivní ani v průběhu daňového řízení, nýbrž se správcem daně komunikoval (srov. reakce na sdělení správce daně č. j. 186011/19/2305-00562-403445, či na výzvu k odstranění vad podání č. j. 399556/19/2305-00562-402445).

[40] Lze proto souhlasit, že správci daně nic nebránilo, aby se pokusil doměřit daňovému subjektu daň dokazováním s využitím např. některého z kontrolních postupů (např. postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly), a pokusil se tak maximalizovat cíl správy daní. Pokud by účastník řízení následně neposkytl správci daně součinnost při zahájení daňové kontroly či při dalším postupu, byl by správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek (srov. § 87 odst. 5 daňového řádu a § 90 odst. 4 daňového řádu). To se však v souzeném případě nestalo.

[41] Je sice pravdou, že reakce daňového subjektu byla „spíše zdrženlivá“, nelze z ní však automaticky usuzovat, že se správcem daně nebude v případě postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly v nezbytně nutné míře spolupracovat. Ostatně správci daně nic nebránilo, aby tyto skutečnosti zahájením popsanych postupů ověřil. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS, pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Bude tedy předně povinen se znovu zabývat zákonností posuzované výzvy a v návaznosti na učiněný závěr opětovně vyhodnotit otázku možné prekluze.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. února 2023

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu