



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **JAPAVO, spol. s r.o.**, IČ 48909475, se sídlem Dostihová 624, Slušovice, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2017, č. j. 17750/17/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2022, č. j. 9 Af 27/2017-70,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2022, č. j. 9 Af 27/2017-70, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomu soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Shrnutí předcházejícího řízení**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 11. 2015, č. j. 6903802/15/2004-52525-707801, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 183.200 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 518.176 Kč. K uvedenému doměření daně přistoupil na základě výsledku daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“), během které žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění nákladových položek v podobě plnění přijatých od společnosti PROFI tuning, s.r.o. (dále jen „společnost PROFI tuning“) do daňově účinných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „ZDP“). Vedle předmětné daňové povinnosti byla žalobkyni stanovena také povinnost uhradit penále v celkové výši 62.548 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 4. 2017, č. j. 17750/17/5200-11431-706871, tento dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřená daň byla zvýšena na částku 319.600 Kč a stanovené penále bylo zvýšeno na částku 69.101 Kč. Kromě toho došlo také ke změně platebních údajů.

[3] Žalobu podanou proti uvedenému rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 19. 1. 2022, č. j. 9 Af 27/2017-70, zamítl jako nedůvodnou. V odůvodnění rozsudku nejprve městský soud popsal dosavadní průběh řízení ve věci a podání účastníků. Následně shrnul zásadní skutečnosti týkající se sporných přijatých plnění, jejichž předmětem byl podnájem nebytových prostor, obalový materiál a přepravní služby, a poté vypořádal žalobní námitky.

[4] Nejprve se městský soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání jednotlivých odvolacích námitek. Shledal přitom, že žalobkyně namítanou nepřezkoumatelnost v podstatě spojuje s nezákonností rozhodnutí, když namítá jednak opomenutí jejích námitek, avšak zároveň s jejich vypořádáním ze strany žalovaného nesouhlasí či polemizuje. Městský soud proto s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu připomněl, že neztotožnění se skutkovými a právními závěry správního orgánu není důvodem způsobujícím nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Zároveň zdůraznil, že povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem zdůvodnit rozhodnutí neznamena reagovat podrobně na každý dílčí argument v případě, kdy rozhodnutí správních orgánů obou stupňů ve svém celku logicky a rozumně odůvodňují jejich závěry.

[5] Městský soud neshledal žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů v souvislosti s nevypořádáním námitek ohledně irelevance neplatnosti nájemní smlouvy. Ztotožnil se totiž s názorem žalovaného, že neplatnost smlouvy o podnájem neměla zásadní význam pro závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní, neboť k tomu dospěly orgány finanční správy na základě jiných zjištěných skutečností. Neplatnost nájemní smlouvy byla tedy pro věc irelevantní podle obou účastníků.

[6] Žalobkyně dále namítla, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, jelikož se nezabýval odvolací námitkou týkající se absence úvahy ohledně nezaslání výzvy správcem daně žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Ani této námitce však městský soud nepřisvědčil, neboť shledal, že touto odvolací námitkou se žalovaný obsírně ve svém rozhodnutí zabýval.

[7] Konečně městský soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí v souvislosti s opomenutím odvolací námitek, že v případě společnosti PROFI tuning se nejednalo o podvodnou společnost. Uvedenou námitkou se totiž žalovaný ve svém rozhodnutí taktéž zabýval a konkrétně uvedl, že ze spisového materiálu nikterak nevyplývá, že by správce daně klasifikoval řešené obchodní případy jako podvodné jednání.

[8] Městský soud také nepřisvědčil žalobkyni ohledně namítaného nesprávného procesního postupu, jehož se měli dopustit správce daně a žalovaný, když neprovedli výslechy všech navržených svědků. Tento nesprávný postup žalovaný podle žalobkyně ve svém

pokračování

rozhodnutí nijak neodůvodnil, neboť příslušnou odvolací námitku opomenul a vyjádřil se pouze k návrhu na opakovaný výslech Petra Hýbla (v dotčeném období jednatel společnosti PROFI tuning), jenž shledal nadbytečným. Městský soud z daňového spisu zjistil, že v rámci odvolacího řízení žalobkyně konkrétně navrhovala jen provedení opakovaného výslechu Petra Hýbla a R. Š. Při doplňování podkladů k odvolání byl pak výslech svědka R. Š. správcem daně proveden, přičemž jeho hodnocení žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl. Jiné konkrétní návrhy na výslech svědků žalobkyně u žalovaného nevznesla, a proto se městský soud ztotožnil s jeho vyjádřením, že mu nelze klást k tíži, že nevyhověl návrhům žalobkyně, které v odvolacím řízení vůbec nebyly učiněny.

[9] Dále se městský soud zabýval námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně, přičemž nejprve pro přehlednost shrnul související právní úpravu. Poté připomněl, že žalobkyni byla za zdaňovací období roku 2009 stanovena daňová ztráta z příjmů právnických osob, a to konkrétně dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 8. 2011, kterým jí byla doměřena daňová ztráta ve výši 518.176 Kč a dodatečně zrušena daň ve výši 102.600 Kč. Podle § 34 odst. 1 ZDP byla žalobkyně oprávněna stanovenou daňovou ztrátou odečíst od základu daně nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích. S ohledem na to se na běh, resp. konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 uplatnil § 38 odst. 2 ZDP, podle něhož měla lhůta pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období (a také let 2010 až 2013) uplynout současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014.

[10] Dále k tomu městský soud uvedl, že daňová ztráta byla žalobkyni stanovena také za zdaňovací období roku 2012. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2012 (a také let 2013 až 2016) tedy měla v případě žalobkyně v souladu s § 38 odst. 2 ZDP uplynout současně se lhůtou za zdaňovací období roku 2017. Jelikož lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 měla uplynout současně se lhůtou za zdaňovací období roku 2014, přičemž ta měla uplynout současně se lhůtou za zdaňovací období roku 2017, tak i konec lhůty za zdaňovací období roku 2009 měl nastat současně s koncem lhůty za zdaňovací období roku 2017. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017 přitom měla uplynout nejdříve dne 6. 4. 2021. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2009 ze dne 4. 11. 2015 ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 4. 2017 nabyl právní moci již dne 27. 4. 2017, a proto byla v řešeném případě lhůta pro stanovení daně dodržena.

[11] Následně městský soud uvedl, že neshledal opodstatněným návrh žalobkyně na předložení návrhu na zrušení ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), Ústavnímu soudu, neboť se předmětné ustanovení v řešeném případě vůbec neaplikovalo. Obsahuje totiž obecnou právní úpravu, před níž má aplikační přednost speciální právní úprava zakotvená v § 38r odst. 2 ZDP.

[12] Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně ohledně nesprávného právního posouzení otázky rozložení důkazního břemene. V souvislosti s uvedenou námitkou městský soud zdůraznil, že rozhodující pro daňové řízení je vždy faktická stránka věci. Proto důkazní prostředky v podobě dokladů lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že posuzované plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Je na daňovém subjektu, aby si ve svém vlastním zájmu zajistil i jiné důkazní prostředky,

kterými bude schopen prokázat svá tvrzení. Podle městského soudu pochybnosti, jež vedly k zahájení daňové kontroly a následnému stanovení daně, vznikly správci daně zcela opodstatněně. Při daňové kontrole přitom správce daně a následně ani žalovaný nedospěli k závěru, že se v posuzovaném případě jednalo o podvod, ani že společnost PROFI tuning je podvodnou společností. Proto žalobkyní zmiňovaná judikatura týkající se podvodu na DPH není pro její případ přílehlavá.

[13] Jako nedůvodnou shledal městský soud také námitku, že správce daně i žalovaný nesprávně vyhodnotili provedené důkazní prostředky, což je vedlo k nesprávným skutkovým zjištěním. Městský soud shledal, že orgány finanční správy postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, kdy tyto hodnotily logicky a uceleně, a to jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. V hodnocení jednotlivých důkazních prostředků městský soud neshledal žádné pochybení a zcela se s ním ztotožnil.

[14] Dále se městský soud zabýval i namítanou nezákonností použití důkazních prostředků poskytnutých správci daně Policií ČR. K tomu uvedl, že obecně není nezákonné použít jako důkaz informace získané od Policie ČR a naopak se nejedná o nikterak výjimečnou záležitost. Podstatné je, aby správce daně získal příslušné informace zákonným způsobem, přičemž mu je umožňuje vyžadovat § 57 odst. 1 DŘ. V uvedeném případě městský soud neshledal v získání příslušných informací žádné pochybení. Navíc získané informace nebyly pro stanovení daně zcela zásadní, neboť správce daně i žalovaný provedli ve věci vlastní šetření a dokazování, přičemž informace od Policie ČR pouze potvrdily jejich zjištění. Příslušná žalobní námitka proto byla shledána rovněž nedůvodnou.

[15] Žalobkyně také namítla, že správce daně postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 DŘ, jelikož ji před zahájením daňové kontroly nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení. Ani tuto námitku však městský soud neshledal důvodnou, přičemž odkázal na její vypořádání provedené žalovaným v jeho rozhodnutí.

[16] K námitce nesprávného započtení daňové ztráty ve výši 3.959.513 Kč stanovené za zdaňovací období roku 2006 městský soud uvedl, že žalobkyně byla žalovaným dopředu vyrozuměna, že pro zdaňovací období roku 2009 je možné započíst pouze dosud neuplatněnou částku ve výši 3.277.628 Kč. Částka ve výši 681.885 Kč totiž byla již dříve započítána pro zdaňovací období roku 2010. Důvodem změny dodatečného platebního výměru ze dne 4. 11. 2015 tedy nebylo neuznání daňové ztráty za zdaňovací období let 2007 a 2008.

[17] Městský soud se rovněž ztotožnil s žalovaným, že nebyly dány důvody pro přerušení řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ve věcech sp. zn. 65 Af 22/2017 a 65 Af 23/2017 totiž nemohly mít na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žádný vliv.

## II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

pokračování

[18] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnila na základě výzvy Nejvyššího správního soudu ve stanovené měsíční lhůtě.

[19] Stěžovatelka trvá na tom, že daňová kontrola provedená správcem daně byla nezákonná, neboť před jejím zahájením nebyla vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2009, ačkoliv zde byl důvodný předpoklad, že dojde k doměření daně obdobně jako v případě zdaňovacích období let 2007 a 2008. Existence důvodného předpokladu podle stěžovatelky jasně vyplývá z informací, jež správce daně získal při své činnosti, resp. při daňových kontrolách prováděných u stěžovatelky za zdaňovací období let 2007 a 2008, a jež mu byly poskytnuty Policií ČR. Uvedenou námitku vznesla stěžovatelka již v daňovém řízení a následně před městským soudem, přičemž ten se bez řádného přezkumu plně ztotožnil s žalovaným vadným vypořádáním této námitky.

[20] Dále stěžovatelka namítla nesprávné právní posouzení otázky týkající se uplynutí lhůty pro stanovení daně, jehož se měl dopustit městský soud. Ten totiž v napadeném rozsudku nesprávně dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 uplyne nejdříve v dubnu 2021, a to ze dvou důvodů. Předně stěžovatelce nevznikla za zdaňovací období roku 2009 daňová ztráta, jelikož její stanovení bylo rozhodnutím žalovaného pravomocně zrušeno. Pokud tedy stěžovatelka nemohla žádnou daňovou ztrátu z roku 2009 uplatnit v pěti následujících zdaňovacích obdobích, nemohla předmětná lhůta pro stanovení daně uplynout současně se lhůtou za zdaňovací období roku 2014. Dále se pak městský soud při výpočtu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 dopustil v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu zakázaného řetězení daňových ztrát. Dospěl proto k vadnému závěru, že předmětná lhůta uplyne současně s lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017.

[21] Stěžovatelka rovněž nesouhlasila s tím, že v rámci daňového řízení neunesla důkazní břemeno. Podle ní orgány finanční správy nepostupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, v důsledku čehož byl nesprávně a neúplně zjištěn skutkový stav. V daňovém řízení bylo provedeno dostatečné množství důkazních prostředků, avšak ty byly ze strany správce daně a žalovaného nesprávně vyhodnoceny, přičemž s jejich nesprávným vyhodnocením se ztotožnil i městský soud. Stěžovatelka je toho názoru, že příslušnými důkazními prostředky byly odstraněny veškeré pochybnosti orgánů finanční správy týkající se sporných plnění, resp. bylo prokázáno, že došlo k faktickému vynaložení deklarovaných výdajů ve prospěch společnosti PROFI tuning.

[22] V souvislosti s důkazním břemenem stěžovatelka také rozporovala i jeho samotné rozložení. Tvrdila, že správce daně stavěl své pochybnosti převážně na nesrovnalostech týkajících se jejího dodavatele či subdodavatelů, které nemohla objektivně odstranit. Podle ní takové nesrovnalosti nestačí k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt, přičemž k tomu odkázala na několik rozsudků Nejvyššího správního soudu i nález Ústavního soudu. Z napadeného rozsudku pak nelze seznat, zda se městský soud příslušnou argumentací stěžovatelky vůbec zabýval, a proto je zatížen vadou nepřezkoumatelnosti.

[23] Relevantním podkladem pro pochybnosti správce daně o fiktivnosti kontrolovaných plnění mohly být podle stěžovatelky informace získané z podnětů od Policie ČR, avšak nebylo prokázáno, že je správce daně získal zákonným způsobem. Získané informace správce daně převzal do daňového řízení, aniž by provedl vlastní dokazování, na které by mohla stěžovatelka bezprostředně reagovat. Konkrétně stěžovatelka upozornila na absentující výslech blíže nespécifikované osoby, jež měla Policii ČR poskytnout podstatné informace, což městský soud zcela opomněl. Stěžovatelka také nesouhlasila s názorem městského soudu, že příslušné informace pouze potvrdily vlastní zjištění správce daně a že neměly vliv na jeho rozhodnutí, neboť toto nemá oporu ve spise. V souvislosti s informacemi z trestního řízení navíc odkázala na rozsudek Okresního soudu ve Zlíně ze dne 20. 12. 2018, č. j. 48 T 76/2016-4266, kterým byla Jana Vojáčková (jednatelka stěžovatelky) i Petr Hýbl (v dotčeném období jednatel společnosti PROFI tuning) zproštěni obžaloby ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a obdobné platby, jehož se měli dopustit mimo jiné ve spojení s daní z příjmů za zdaňovací období roku 2009. Podle závěrů tohoto rozsudku se podezření z trestního řízení, ze kterých vycházel i správce daně při doměření daně, nepotvrdila, a proto mělo být rozhodnutí žalovaného městským soudem zrušeno.

[24] Stěžovatelka také vytkla městskému soudu, jak se vypořádal s její námitkou ohledně nevyslechnutí navržených svědků. Stěžovatelka považuje daňová řízení před oběma orgány finanční správy za jeden celek, kdy jimi mají být zjištěny veškeré skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Příslušné orgány v tom nejsou vázány pouze důkazními návrhy daňového subjektu. Není proto rozhodné, jak nesprávně dovedl městský soud, že stěžovatelka precizně neuplatnila předmětné důkazní návrhy učiněné při daňové kontrole i v odvolacím řízení. Kromě toho se městský soud patřičně nevypořádal s neprovedením opakovaného výslechu Petra Hýbla, s jehož nadbytečností stěžovatelka nesouhlasila.

[25] Stěžovatelka rovněž podotkla, že městský soud nereagoval na její argumentaci týkající se reálné činnosti společnosti PROFI tuning, a i proto považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[26] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil nadepsaný rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[27] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že s právním názorem stěžovatelky nesouhlasí. Naopak se plně ztotožňuje se závěry uvedenými v napadeném rozsudku městského soudu.

[28] Podle žalovaného nelze s ohledem na konstantní judikaturu dospět k závěru, že napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností. Povinností soudu totiž není obsáhle reagovat na každý dílčí argument účastníka, nýbrž uchopit obsah a smysl uplatněné argumentace a s ním se vypořádat, což městský soud učinil. Žalovaný považuje za rozdílný od stěžovatelky napadený rozsudek za srozumitelný a řádně odůvodněný, neboť městský soud na jednotlivé vznesené argumenty patřičně reagoval, přičemž odkázal na příslušné odstavce rozsudku.

pokračování

[29] K namítanému nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení žalovaný uvedl, že před zahájením daňové kontroly neměl správce daně takové informace, aby řádně předmětnou výzvu odůvodnil. V dané kasační námitce si navíc stěžovatelka odporuje, když tvrdí, že unesla důkazní břemeno a prokázala, že zpochybňovaná plnění byla uskutečněna, a zároveň že správce daně disponoval takovými informacemi, z nichž bylo možné dovodit budoucí doměření daně.

[30] Žalovaný také nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že jí za zdaňovací období roku 2009 nebyla stanovena daňová ztráta, a proto se na lhůtu pro stanovení daně neuplatní § 38r odst. 2 ZDP. Daňová ztráta totiž stěžovatelce za předmětné zdaňovací období stanovena byla, a to na základě jí podaného dodatečného daňového přiznání. Účinky § 38r odst. 2 ZDP proto nastaly již před pravomocným zrušením předmětné daňové ztráty.

[31] Naopak žalovaný souhlasí s názorem stěžovatelky, že městský soud v napadeném rozsudku připustil prodloužení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 pomocí řetězení daňových ztrát (až do 6. 4. 2021), což je zapovězeno judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tato skutečnost však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť předmětná daň byla stěžovatelce pravomocně doměřena v zákonné lhůtě, tj. ke dni 27. 4. 2017, přičemž konec lhůty pro stanovení daně nastal nejdříve dne 20. 8. 2020.

[32] K tvrzení stěžovatelky ohledně unesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že není nikterak nepřijatelné, aby správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění posuzovaného plnění na základě zjištěných skutečností týkajících se dodavatele daňového subjektu. V uvedeném případě se tak stalo, avšak stěžovatelce nebylo kladeno k tíži neprokázání skutečností týkajících se jejího dodavatele, tj. mimo její sféru vlivu. Dále k tomu žalovaný uvedl, že z informací od Policie ČR vznikla správci daně pouze část pochybností a i bez nich by došlo k řádnému přenosu důkazního břemene na stěžovatelku. Navíc informace od Policie ČR nebyly vyvráceny zmíněným trestním rozsudkem, neboť ten naopak nepřímou potvrdil správnost závěrů zjištěných orgány finanční správy v dané věci. Podle trestního rozsudku pouze nebylo prokázáno úmyslné zavinění posuzovaného trestného činu.

[33] Co se týká správnosti vyhodnocení důkazních prostředků provedených v daňovém řízení, tak na tom žalovaný trvá. Z provedeného dokazování nevyplývá žádná možnost, že by se posuzovaná plnění uskutečnila. V řízení přitom byly provedeny všechny relevantní důkazní prostředky, které stěžovatelka navrhla, a neprovedení těch ostatních bylo řádně zdůvodněno.

[34] S ohledem na uvedené skutečnosti žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[35] V podané replice stěžovatelka zopakovala jednotlivé kasační námitky a doplnila je reakcemi na vyjádření žalovaného. Trvá na tom, že příslušné žalobní námitky nebyly městským soudem řádně vypořádány, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stejně tak je nadále přesvědčena o tom, že před zahájením daňové kontroly mělo dojít k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť správce daně v daném čase již disponoval potřebnými informacemi. V souvislosti se stanovením daňové ztráty a jejím

vlivem na lhůtu pro stanovení daně pak žalobkyně podotkla, že v jejím případě jí nebyla daňová ztráta za předmětné zdaňovací období vyměřena, ale doměřena, a to rozhodnutím, které bylo následně zrušeno, takže účinky podle § 38r odst. 2 ZDP nemohly nastat.

[36] Dále stěžovatelka uvedla, že z trestního rozsudku Okresního soudu ve Zlíně sice plyne, že se skutek popsany v obžalobě stal, avšak zásadní je, že tento soud vyřkl, že okolnosti vyvstalé v trestním řízení jasně nasvědčují tomu, že k uskutečnění sporného plnění došlo. Ani v trestním řízení se tedy nepodařilo prokázat, že v případě posuzovaného plnění se jedná o plnění, které se vůbec nestalo. Stěžovatelka má také nadále za to, že není na místě jí vytýkat, že za dané situace i v odvolacím řízení nenavrhovala provedení příslušných svědeckých výpovědí.

[37] Žalovaný ve své reakci na repliku k jednotlivým námitkám uvedl, že nadále zastává názor, že jsou nedůvodné.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[38] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka výslovně podřadila důvody své kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[39] Podle písm. a) zmíněného ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Podle písm. d) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[40] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k přezkoumání toho, zda k posuzovanému stanovení daně vůbec došlo ve lhůtě pro stanovení daně, o čemž bylo mezi účastníky sporu. V uvedeném případě se jedná o daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009, a proto se v souladu s § 264 odst. 4 DŘ (účinný od 1. 1. 2011) na určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně uplatní § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), podle nějž připadl na den 31. 12. 2009. Konec lhůty pak měl nastat nejdříve dne 31. 12. 2012. Předmětná lhůta tedy nemohla uplynout před 1. 1. 2011, přičemž od tohoto data se na její běh uplatní ustanovení DŘ.

[41] Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti týkající se daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009. Dne 30. 6. 2010 podala stěžovatelka daňové přiznání, na

pokračování

základě kterého jí byla správcem daně (tehdy Finančním úřadem ve Vsetíně) konkludentně vyměřena daň ve výši 102.600 Kč. Dne 30. 6. 2011 podala stěžovatelka dodatečné daňové přiznání, ve kterém vykázala daňovou ztrátu ve výši 518.176 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 8. 2011 správce daně vykázanou daňovou ztrátu stěžovatelce konkludentně doměřil, přičemž zároveň zrušil původně vyměřenou daň. Dne 20. 8. 2012 došlo k zahájení daňové kontroly, která byla ukončena dne 21. 10. 2015. Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 11. 2015 správce daně rozhodl o zrušení stanovené (doměřené) daňové ztráty ve výši 518.176 Kč a o doměření daně ve výši 183.200 Kč. Rozhodnutím o odvolání ze dne 21. 4. 2017 žalovaný rozhodl o změně dodatečného platebního výměru ze dne 4. 11. 2015, přičemž stěžovatelce byla doměřena daň ve výši 319.600 Kč. Odvoláním napadený dodatečný platební výměr i rozhodnutí o odvolání nabyly právní moci dne 27. 4. 2017.

[42] Podle § 34 odst. 1 věty první ZDP, *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*

[43] Podle § 38r odst. 2 věty první ZDP, *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*

[44] Stěžovatelka v kasační argumentaci namítla, že ji daňová ztráta nebyla vyměřena, nýbrž doměřena, přičemž rozhodnutí o tom bylo pravomocně zrušeno, takže účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP nemohly nastat. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že se s uvedenou kasační námitkou neztotožňuje. V první řadě sděluje, že není vůbec rozhodné, že předmětná daňová ztráta nebyla stěžovatelce vyměřena, ale doměřena, nýbrž zásadní je, že se tak stalo pravomocně rozhodnutím správce daně. Tehdejší právní úprava, jež byla obsažena v ZDP a v ZSDP, používala termín *vyměření* daně ve stejném smyslu jako ta současná v ZDP a DŘ používá termín *stanovení* daně. To znamená, že v předchozí právní úpravě termín *vyměření* daně zahrnoval vyměření i doměření daně (tehdy také někdy označováno jako dodatečné vyměření nebo dodatečné stanovení). To je nade všechnu pochybnost zřejmé například z ustanovení § 47 ZSDP, jež nese název *Lhůty pro vyměření*. Zmíněné ustanovení ve svém názvu obsahuje sice pouze termín *vyměření*, nicméně podle svého obsahu se vztahuje na vyměření i doměření daně. Navíc i doměřenou daňovou ztrátu bylo možné za tehdejší právní úpravy uplatňovat jako odčitatelnou položku v následujících pěti zdaňovacích obdobích, a proto se i jí muselo týkat předmětné prodloužení lhůty pro stanovení daně. Logickým výkladem proto nelze dospět k jinému závěru, než že se tehdejší ustanovení § 34 odst. 1 i § 38r odst. 2 ZDP vztahovala i na doměřené daňové ztráty.

[45] Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 8. 2011 byla stěžovatelce za zdaňovací období roku 2009 pravomocně doměřena, tj. stanovena daňová ztráta. Tato skutečnost vyvolala účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období ve

smyslu § 38r odst. 2 ZDP, přičemž ta měla proto skončit současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2014, tj. nejdříve dne 1. 4. 2018. Tvrzení stěžovatelky, že rozhodnutí (dodatečný platební výměr) o doměření daňové ztráty bylo zrušeno a nemohlo účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP vyvolat, se nezakládá na pravdě. Předně pokud správce daně vydá dodatečný platební výměr, nedochází ke zrušení předchozího platebního či dodatečného platebního výměru, nýbrž pouze ke změně daňové povinnosti. Pokud pak byla jednou za zdaňovací období daňovému subjektu pravomocně stanovena (vyměřením či doměřením) daňová ztráta, kterou si mohl uplatnit, automaticky dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP. To, že v případě stěžovatelky následně (po cca 5 a půl letech) došlo ke zrušení původně stanovené daňové ztráty, na předmětném prodloužení lhůty pro stanovení daně nic nemění. Opačný přístup by byl v rozporu se smyslem předmětného prodloužení.

[46] Na druhou stranu Nejvyšší správní soud musí dát stěžovatelce za pravdu, že městský soud postupoval při určení konce lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 2009 nesprávně, když připustil tzv. řetězení lhůt v důsledku další daňové ztráty stanovené v období (2012), v němž mohla být odečtena původní ztráta. To jej dovedlo k nesprávnému závěru, že konec lhůty za zdaňovací období roku 2009 nastane současně s koncem lhůty za zdaňovací období roku 2017. Stěžovatelka v kasací stížnosti zcela přílehavě odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48, jenž uvedený postup zapovídá, přičemž závěry v něm uvedené Nejvyšší správní soud nadále zastává (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 388/2019-70). V případě stěžovatelky tedy městský soud při výpočtu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 vůbec neměl zohledňovat skutečnost, že stěžovatelce byla stanovena daňová ztráta i ve zdaňovacím období, kdy si mohla původní daňovou ztrátu uplatnit, a vyvozovat z toho vliv na určení konce lhůty za zdaňovací období roku 2009, jak učinil v odstavcích 104. a 105. napadeného rozsudku.

[47] V daném ohledu vyjádřil souhlas se stěžovatelkou i žalovaný, avšak je toho názoru, že se nejedná o zásadní vadu, neboť výsledná daň za zdaňovací období roku 2009 byla stěžovatelce stanovena ve lhůtě pro stanovení daně. Dne 20. 8. 2012 totiž v souvislosti se zahájením daňové kontroly došlo k přerušení předmětné lhůty, která je osmiletá, a uplynula tak nejdříve dne 20. 8. 2020, přičemž k pravomocnému doměření daně došlo dne 27. 4. 2017. Je tedy nesporné, že se městský soud při určení délky lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 dopustil pochybení, nicméně podle žalovaného se nejedná o pochybení zásadní. Nejvyšší správní soud k tomu opakuje, že stěžovatelce byla za zdaňovací období roku 2009 pravomocně stanovena daňová ztráta, a proto měl v souladu s § 38r odst. 2 ZDP konec lhůty za dané zdaňovací období nastat současně s (neřetězeným) koncem lhůty za zdaňovací období roku 2014, tj. nejdříve dne 1. 4. 2018. Již z toho je patrné, že k nyní posuzovanému stanovení daně došlo včas, neboť rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 27. 4. 2017.

[48] Co se týká data konce lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 2009, tak k tomu Nejvyšší správní soud v reakci na argumentaci žalovaného pro úplnost uvádí, že souhlasí s jeho tvrzením, že se na předmětnou lhůtu hledí v souvislosti s přerušením jako na osmiletou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2020, č. j. 4 Afs

pokračování

101/2020-41). Bez ohledu na její přerušení dne 20. 8. 2012 podle § 148 odst. 3 DŘ v důsledku zahájení daňové kontroly však nelze přijmout závěr, že tato lhůta uplynula nejdříve dne 20. 8. 2020, resp. že vůbec překročila hranici trvání deseti let, a to vzhledem k následujícímu.

[49] Časový úsek deseti let stanovoval pro objektivní prekluzivní lhůtu pro stanovení daně § 47 odst. 2 ZSDP a stanovuje jej i nyní § 148 odst. 5 DŘ, jenž je účinný od 1. 1. 2011. Již výše bylo uvedeno, že nyní posuzovaná lhůta pro stanovení daně počala běžet ještě za účinnosti ZSDP, přičemž takovýto typ lhůty obecně může v důsledku stavění přesahovat hranici deseti let. Zda toto nastalo i v případě nyní posuzované lhůty, je potřeba posoudit pro určení jejího konce. To však s ohledem na dále uvedené nemůže Nejvyšší správní soud nyní učinit. Platí, že objektivní desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení počínající běžet před 1. 1. 2011 se staví podle § 41 s. ř. s. z důvodu soudního řízení správního zahájeného taktéž před 1. 1. 2011 (to však není případ stěžovatelky). U rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je nyní v rámci věci sp. zn. 9 Afs/2021 řešena otázka, zda se objektivní desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně počínající běžet před 1. 1. 2011 staví podle § 41 s. ř. s. i z důvodu soudního řízení správního zahájeného až po 1. 1. 2011 (to je případ stěžovatelky). Až po zodpovězení této otázky by mohl Nejvyšší správní soud určit, zda předmětná lhůta pro stanovení daně (přerušená zahájením daňové kontroly) skončila uplynutím deseti let, tj. dne 31. 12. 2019, případně že uplyne až po skončení soudního řízení. Je nicméně jisté, že k předmětnému stanovení daně došlo včas, proto není budoucí zodpovězení příslušné otázky rozšířeným senátem pro případ stěžovatelky podstatné.

[50] Nad rámec kasační argumentace pak v reakci na odstavec 106. napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud dodává, že úkony provedené během daňové kontroly, jež jsou podřaditelné pod § 148 odst. 4 písm. f) DŘ, se v případě stěžovatelky v souvislosti s délkou lhůty pro stanovení daně neměly uplatnit nikoli z důvodu, že předmětné ustanovení obsahuje obecnou právní úpravu k aplikovanému § 38r odst. 2 ZDP, nýbrž z důvodu, že příslušné úkony nemohly již další odklad konce lhůty (po jejím přerušení v souvislosti se zahájením daňové kontroly) zapříčinit.

[51] Vzhledem k uvedenému tedy považuje Nejvyšší správní soud kasační argumentaci stěžovatelky ohledně lhůty pro stanovení daně za částečně relevantní, avšak s ohledem na včasné stanovení daně ji neshledává dostatečnou ke zrušení napadeného rozsudku.

[52] Dále se Nejvyšší správní soud zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Tu stěžovatelka namítla v souvislosti absentujícím vypořádáním několika žalobních námitek. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i

vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[53] Stěžovatelka nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu namítla v kasační stížnosti konkrétně v souvislosti s otázkou rozložení, resp. unesení důkazního břemene, kdy napadala to, že orgány finanční správy jí neoprávněně kladly k tíži neobjasnění skutečností, které nemohla reálně prokázat, neboť ty se týkaly jejího dodavatele, případně subdodavatelů. K této žalobní námitce se podle stěžovatelky městský soud nevyjádřil.

[54] Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka předmětnou námitku uvedla v druhém žalobním bodě (část III. žaloby), a to dokonce několikrát i s jejím zvýrazněním. Jednalo se o součást její žalobní argumentace týkající se nesprávného hodnocení důkazů ze strany orgánů finanční správy. Městský soud tuto námitku zaregistroval a uvedl ji v souhrnu obsahu žaloby v odstavci 23. napadeného rozsudku. V odstavci 115., kde se městský soud věnoval vypořádání příslušného žalobního bodu, uvedl, že žalovaný i správce daně postupovali v případě stěžovatelky v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a že se s hodnocením všech provedených důkazů ztotožňuje. Na předmětnou námitku stěžovatelky však přímo nereagoval.

[55] V odstavci 122. napadeného rozsudku pak městský soud uvedl, že většina žalobních námitek byla stěžovatelkou uplatněna již v odvolacím řízení, přičemž jejich vypořádání ze stany žalovaného bylo správné a vyčerpávající. Městský soud na něj proto plně odkázal, jelikož jeho rolí není podrobně opakovat již jednou správně vyřčené závěry. Uvedené však nelze podle Nejvyššího správního soudu s předmětnou námitkou spojovat, jelikož tu stěžovatelka v odvolacím řízení neuplatnila, a tudíž ani nebyla předmětem rozhodnutí žalovaného.

[56] Nejvyšší správní soud musí s ohledem na uvedené dát stěžovatelce za pravdu, že se městský soud k předmětné námitce výslovně přímo nevyjádřil. Nicméně z napadeného rozsudku je zřejmé, jaké stanovisko ke sporné otázce rozložení a unesení důkazního břemene městský soud zaujal, což je pro danou věc zásadní. To, že přitom městský soud konkrétně nevypořádal dílčí námitku stěžovatelky, nepovažuje Nejvyšší správní soud za takové pochybení, jež by zatížilo napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[57] Dále stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v souvislosti s vypořádáním žalobní argumentace týkající se poskytnutí informací správci daně od Policie ČR. Konkrétně podle ní nedošlo k řádnému vypořádání příslušného žalobního bodu, kdy z napadeného rozsudku zejména není zřejmé, že při převzetí příslušných informací do daňového řízení byly dodrženy zásady dokazování. Městský soud vůbec nereagoval na přímo namítané porušení zásady bezprostřednosti dokazování.

[58] I v tomto případě Nejvyšší správní soud shledal, že stěžovatelka příslušnou argumentaci v žalobě uplatnila, a to konkrétně ve čtvrtém žalobním bodě (část V. žaloby). Stěžovatelka zde rozporovala, že Policie ČR byla oprávněna správci daně příslušné informace poskytnout, tj. že správce daně byl oprávněn se s příslušnými informacemi seznámit. Také namítala, že správce daně bez vlastního šetření a dokazování převzal informace od Policie ČR a postavil na nich své rozhodnutí. Dále směřovala argumentace

pokračování

stěžovatelky k tomu, že v trestním řízení byla získána výpověď osoby, jejíž identita je jí neznámá, kdy tato osoba přiznala, že nechala do svého účetnictví zanést celkem třináct fiktivních faktur vystavených společností PROFI tuning. Stěžovatelka poukazovala na to, že není zjevné, v jaké pozici zmíněná osoba při podání předmětné výpovědi byla (svědek, podezřelý apod.), přičemž veškeré výpovědi nelze využít jako důkazní prostředek. Také napadala, že jí nebylo umožněno se této výpovědi účastnit, kdy by mohla dotčené osobě pokládat otázky, a proto došlo k závažnému porušení jejích práv.

[59] Městský soud se uvedené argumentaci věnoval v odstavcích 116. a 117. rozsudku. Zde uvedl, že využívání informací z trestního řízení v rámci daňového řízení je běžnou záležitostí, jež je povolena zákonem, avšak tyto informace musí být poskytnuty správci daně zákonným způsobem. V uvedeném případě shledal, že Policie ČR poskytla správci daně příslušné informace v souladu s právními předpisy oficiální cestou a zcela dobrovolně. Také uvedl, že podněty od Policie ČR neměly vliv na rozhodnutí orgánů finanční správy, neboť ty provedly ve věci vlastní šetření i dokazování, a proto není ani podstatné, v jakém postavení se osoba podávající výpověď Policii ČR nacházela.

[60] Podle Nejvyššího správního soudu reagoval městský soud na žalobní argumentaci stěžovatelky dostatečně. Z jejího vypořádání je zřejmé, že městský soud neshledal v předání a použití příslušných informací žádnou právní vadu, z čehož plyne, že současně v tom neshledal žádné porušení práv stěžovatelky ani zásad dokazování. Městský soud zároveň výslovně reagoval na argumentaci ohledně postavení osoby poskytující výpověď Policii ČR s tím, že její postavení není vzhledem k okolnostem případu podstatné. Námitka o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku tedy není důvodná.

[61] Stěžovatelka v kasační stížnosti také vytkla městskému soudu, že se nevyjádřil k procesní vadě daňového řízení, jež spatřovala v neprovedení všech svědeckých výpovědí navržených v průběhu daňového řízení za situace, kdy orgány finanční správy zároveň tvrdily, že neunesla důkazní břemeno. Městský soud ani nereagoval na argumentaci proti závěru o nadbytečnosti opakovaného výslechu svědka Petra Hýbla, takže zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[62] Již v žalobě (v části IV.) stěžovatelka uvedla, že neprovedení všech navržených svědeckých výpovědí v jejím případě představuje nezákonný postup. Tvrdila, že nesprávnost tohoto postupu ze strany správce daně namítala už v odvolání, avšak žalovaný jej nenapravit, jelikož sám výslech všech navržených svědků dodatečně neprovedl, přičemž dospěl k totožnému závěru o neunesení důkazního břemene. Odůvodnil přitom neprovedení pouze opakovaného výslechu Petra Hýbla, jenž shledal nadbytečným, s čímž stěžovatelka vyjádřila v žalobě nesouhlas. Neprovedení ostatních svědeckých výpovědí žalovaný vůbec neodůvodnil, neboť příslušné důkazní návrhy zcela opomněl.

[63] Nejvyšší správní soud uvádí, že námitce nesprávného procesního postupu v souvislosti s neprovedením výslechů navržených svědků se městský soud věnoval v odstavci 86. rozsudku. Reagoval v něm především na spornou otázku mezi účastníky, zda vůbec byly výslechy všech svědků (navržených a neprovedených v řízení před správcem daně) řádně navrzeny i v odvolacím řízení, přičemž se ztotožnil se žalovaným, že tomu tak nebylo. V odvolacím řízení byl podle něj konkrétně navržen pouze výslech svědka R. Š., jenž byl

následně proveden, a opakovaný výslech svědka Petra Hýbla, jehož neprovedení žalovaný odůvodnil. Městský soud se proto ztotožnil s žalovaným, že mu nelze klást k tíži neprovedení výslechů, které nebyly v odvolacím řízení vůbec navrženy.

[64] Stěžovatelka v kasační stížnosti uznala, že výslechy dalších svědků i v odvolacím řízení řádně nenavrhl (na rozdíl od prvostupňového řízení), nicméně to společně s prvostupňovým řízením představuje jeden celek, kdy orgány finanční správy mají zjistit veškeré potřebné skutečnosti pro správné stanovení daně, přičemž v tom nejsou vázány návrhy dotčeného daňového subjektu. Podle stěžovatelky mělo městskému soudu stačit, že výslechy dalších svědků byly precizně navrženy u správce daně, přičemž jejich neprovedení zatížilo celé řízení vadou.

[65] Nejvyšší správní soud shledal, že se městský soud vypořádal s příslušnou žalobní námitkou přiměřeně tomu, jak ji stěžovatelka podala v žalobě. Vyjasnil mezi účastníky hlavní spornou otázku, tj. zda byly výslechy všech svědků navrženy i v odvolacím řízení, přičemž správně dospěl k závěru, že tomu tak nebylo. Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka v odvolacím řízení, resp. v doplnění odvolání ze dne 29. 3. 2016 aktivně trvala pouze na výslechu svědka R. Š., jehož původní nevyslechnutí správcem daně výslovně považovala za porušení svých práv, přičemž žalovaný tento výslech nechal dodatečně provést. Dále pak v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení výslovně iniciovala pouze opakovaný výslech Petra Hýbla. Žalovaný se s tímto návrhem, resp. odvolací námitkou vypořádal v odstavci 78 rozhodnutí o odvolání. Zde srozumitelně odůvodnil, proč považoval výslech tohoto svědka za nadbytečný. S tímto závěrem pak stěžovatelka v žalobě vyjádřila nesouhlas, když jej nadále považovala pro věc za přínosný.

[66] Ze zmíněného odstavce 122. rozsudku (kde městský soud odkazuje ohledně vypořádání žalobních námitek totožných s těmi odvolacími na jejich vypořádání učiněné žalovaným v rozhodnutí o odvolání), lze seznat postoj městského soudu k návrhu na opakovaný výslech Petra Hýbla. Vyplývá z něj, že se se závěrem o jeho nadbytečnosti ztotožnil. Jakkoli by bylo vhodnější, aby se městský soud k neprovedení navrženého opakovaného výslechu v rozsudku vyjádřil přímo a sám (vzhledem k tomu, že stěžovatelka v žalobě s jeho nadbytečností několikrát polemizovala), nelze pro jeho způsob vypořádání této námítky shledat napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[67] To, že orgány finanční správy dospěly k závěru, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, aniž by provedly všechny navržené důkazní prostředky, není vadou řízení, a městský soud tudíž neměl povinnost ji zohledňovat. Je obecně slučitelné, aby orgány finanční správy v řízení neprovedly určité důkazní prostředky navržené daňovým subjektem a zároveň ve výsledku dospěly k závěru, že tento daňový subjekt v průběhu daňového řízení neunesl důkazní břemeno. Neprovedení každého jednoho důkazního návrhu však musí být náležitě odůvodněno (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14), což se podle Nejvyššího správního soudu stalo. Konkrétně žalovaný se ke dvěma důkazním návrhům vzneseným v odvolacím řízení postavil tak, že jeden nechal dodatečně provést (výslech R. Š.) a druhý neprovedl se srozumitelným vysvětlením o jeho nadbytečnosti (opakovaný výslech Petra Hýbla).

pokračování

[68] K neprovedeným důkazním návrhům vzneseným před správcem daně se žalovaný nevyjádřil, v čemž Nejvyšší správní soud také neshledává žádné pochybení. Souhlasí přitom se stěžovatelkou, že řízení před správcem daně a řízení o opravném prostředku představuje jeden celek. Souhlasí také, že orgány finanční správy nejsou při zjišťování správné výše daňové povinnosti vázány pouze návrhy daňového subjektu a ani odvolací orgán není podle § 114 odst. 2 DŘ při přezkoumávání prvostupňového rozhodnutí vázán pouze návrhy odvolatele. Na druhou stranu každý subjekt si má střežit svá práva a jejich porušení včas, výslovně a srozumitelně namítat přímo u orgánu přezkoumávajícího předchozí rozhodnutí a řízení. Z hlediska přezkoumatelnosti lze obecně po žalovaném požadovat, aby ve svém rozhodnutí reagoval pouze na jasně uplatněné odvolací námítky, a dále se vyjádřil pouze k vadám prvostupňového řízení, jež shledá sám při přezkumu celého jeho průběhu. Jinými slovy, pokud stěžovatelka v odvolacím řízení jasně trvala pouze na provedení jednoho z několika důkazních návrhů učiněných v prvostupňovém řízení, nelze vytýkat žalovanému, že reagoval výslovně pouze na tento jeden návrh, i když zkoumal jistě při své činnosti i neprovedení těch ostatních. Jelikož stěžovatelka zřetelně nenamítala u žalovaného provedení i dalších dříve neprovedených navržených důkazních prostředků a žalovaný v jejich neprovedení sám neshledal vadu, je přirozené, že je v řízení o odvolání dodatečně neprováděl a v rozhodnutí o odvolání se k nim nevyjadřoval, přičemž se zaměřil právě na ty namítané důkazní návrhy. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v neprovedení všech důkazních prostředků navržených stěžovatelkou v průběhu celého daňového řízení při současném závěru o neunesení důkazního břemene nelze shledávat vadu řízení, přičemž žalovaný na nenamítané neprovedené důkazní návrhy reagoval správně. Není proto na místě nyní vytýkat městskému soudu, že v tomto měl sám spatřovat vadu řízení, kterou měl zohlednit. Nejvyšší správní soud tedy shledal i tuto námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nedůvodnou.

[69] Stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku také v souvislosti s žalobní námitkou, kdy s odkazem na konkrétní skutečnosti tvrdila, že společnost PROFI tuning vykonává reálnou činnost, tj. nejedná se o podvodnou společnost vystavující fiktivní faktury, což mělo být při hodnocení unesení důkazního břemene zohledněno. Příslušnou argumentací se podle ní městský soud vůbec nezabýval.

[70] Nejvyšší správní soud ověřil, že totožnou argumentaci ohledně činnosti společnosti PROFI tuning uplatnila stěžovatelka i žalobě (část VI.). Městský soud pak na příslušný žalobní bod reagoval v odstavci 118., kde jeho vypořádání spojil s vypořádáním jiného žalobního bodu týkajícího se daňového podvodu. Zde uvedl, že podle žalovaného nebyly předmětné obchodní případy klasifikovány správcem daně jako podvodné jednání. To uvedl i v odstavci 88. Z tohoto a ze spisového materiálu podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že orgány finanční správy ani městský soud nespojovaly posuzovaná plnění mezi stěžovatelkou a společností PROFI tuning s podvodem. Tudíž i bez ohledu na žalobní argumentaci stěžovatelky nepovažovaly společnost PROFI tuning za podvodnou společnost.

[71] Nejvyšší správní soud dává stěžovatelce za pravdu, že městský soud ve svém rozsudku při hodnocení unesení důkazního břemene přímo nereagoval na její argumentaci ohledně zohlednění, resp. nezohlednění skutečnosti, že společnost PROFI tuning není podvodnou společností. Podle Nejvyššího správního soudu se však v daném případě jednalo o právně

zcela mimoběžnou námitku. V případě stěžovatelky došly totiž orgány finanční správy k závěru, že nebylo prokázáno skutečné realizování posuzovaných plnění, kdežto podvod je spojován s jiným typem případu. Při posuzování otázky unesení důkazního břemene tedy správce daně ani žalovaný nemohli přihlídnout k podvodnému charakteru dotčené společnosti, neboť ten s ní vůbec nespojovaly. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že s ohledem na nerelevantnost předmětné argumentace pro daný případ nelze považovat její přímé nevypořádání městským soudem za vadu, jež by zatěžovala jeho rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[72] Ve všech uvedených aspektech tedy není možné rozsudek městského soudu považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[73] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla nezákonnost provedené daňové kontroly, neboť před jejím zahájením byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 DŘ. Správce daně totiž v té době disponoval informacemi, na základě kterých bylo možné důvodně předpokládat doměření daně. Naopak žalovaný je toho názoru, že správce daně neměl k dispozici takové informace, jež by jej opravňovaly vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Městský soud se v této otázce přiklonil na stranu žalovaného a odkázal na jeho vypořádání příslušné argumentace v rozhodnutí o odvolání.

[74] Podle § 143 odst. 3 DŘ *[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 DŘ.*

[75] Podle § 145 odst. 2 věty první DŘ *[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*

[76] Ke vztahu výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ a daňové kontroly se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyjádřil v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. V něm konstatoval, že daňový řád zakotvuje „jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompaktnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Z toho pak plyne závěr, že pokud se „správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první DŘ k podání dodatečného daňového tvrzení. Pouze ve výjimečných případech pak správce daně může za splnění podmínek § 145 odst. 2 DŘ výzvu nevydat a přistoupit rovnou k daňové kontrole: „[j]en výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez

pokračování

*dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“*

[77] Nejvyšší správní soud uvádí, že řešení této otázky bylo předmětem jeho činnosti v minulosti mnohokrát a je si vědom judikatury, na kterou oba účastníci odkazují. Zpravidla se jedná o stěžejní otázku sporu a nejinak je tomu v případě stěžovatelky. Pro její rozhodnutí je potřeba pečlivě vyhodnotit veškeré skutečnosti, jež byly v dané době správci daně známy. Podoba rozhodnutí přitom může záviset na detailu. I proto by podle Nejvyššího správního soudu bylo vhodnější, aby městský soud k zodpovězení předmětné otázky uvedl v rozsudku vlastní myšlenkový pochod namísto odkazu na přezkoumávané rozhodnutí.

[78] Jak již Nejvyšší správní soud naznačil, hranice mezi správním zvolením institutu výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a daňové kontroly může být velice těsná. Správce daně totiž k využití obou institutů vedou informace charakterově stejného typu, tj. informace (poznatky) zpochybňující správnost předchozího stanovení daně. V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že *„[v]olba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit.“*

[79] Z daňového spisu vyplývá, resp. správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že daňovou kontrolu na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009 a zároveň na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2009 u stěžovatelky zahájil (dne 20. 8. 2012) na základě podnětu Policie ČR obdrženo dne 5. 10. 2011 a doplněného dne 6. 10. 2011. V rámci něj bylo správci daně sděleno, že Policie ČR provádí prověřování ve věci podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ze kterého je (byl) podezřelý jednatel společnosti PROFI tuning Petr Hýbl. Dále bylo správci daně sděleno, že během domovních prohlídek byly Policií ČR zajištěny některé účetní doklady včetně přijatých i vystavených daňových dokladů, přičemž bylo zjištěno, že jedním obchodním partnerem této společnosti je i stěžovatelka. Přílohou tohoto podnětu byl úřední záznam, podle kterého došlo k zajištění mimo jiné smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 29. 6. 2007 uzavřené mezi společností PROFI tuning a stěžovatelkou a také faktur vystavených společností PROFI tuning za rok 2009 (konkrétní odběratelé zde nebyli uvedeni). Ve zmíněném doplnění podnětu pak Policie ČR uvedla, že v rámci prohlídky kanceláře PROFI tuning zajistila daňové doklady z roku 2009, kde tato společnost vystupuje jako dodavatel obyčejných krabic, přičemž jako odběratel je uvedena stěžovatelka. Policie ČR výslovně doporučila správci daně provést daňovou kontrolu u stěžovatelky za zdaňovací období roku 2009 s příslibem, že předmětné daňové doklady správci daně zašle.

[80] Již v době obdržení výše uvedeného podnětu prováděl správce daně u stěžovatelky daňovou kontrolu na dani z příjmů za zdaňovací období let 2007 a 2008 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2007, červen až listopad 2007, leden až červenec 2008

a září až prosinec 2008, jež byla zahájena dne 8. 3. 2010, během které prověřoval i obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a společností PROFI tuning. Uvedená daňová kontrola byla před zahájením té za zdaňovací období roku 2009 již v pokročilé fázi (v té době trvala téměř dva a půl roku). Podle stěžovatelky už byl vydán (dne 28. 6. 2012) výsledek kontrolního zjištění, v němž správce daně dospěl k závěru o fiktivnosti prověřovaných plnění přijatých od společnosti PROFI tuning. V rámci uvedené kontroly si správce daně navíc opatřil podklady (konkrétně smlouvu o pronájmu nebytových prostor), ze kterých vyplývalo, že obchodní spolupráce mezi předmětnými společnostmi pokračovala i v roce 2009. Dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 10. 2012 pak správce daně stěžovatelce doměřil daňové povinnosti, kdy ji za zdaňovací období roku 2007 neuznal náklady na přepravu a na koupi obalového materiálu mimo jiné od společnosti PROFI tuning a za zdaňovací období roku 2008 ji neuznal náklady na přepravu, na koupi krabic a na podnájem nebytových prostor od této společnosti (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 27. 6. 2019, č. j. 65 Af 22/2017-68).

[81] Žalovaný ve své argumentaci výše uvedené skutečnosti nepopírá, nicméně trvá na tom, že informace, které správce daně v před zahájením předmětné daňové kontroly měl, nebyly natolik konkrétní, aby na základě nich bylo možno důvodně očekávat, že bude daň za předmětné zdaňovací období doměřena. Informacím z podnětů Policie ČR nebylo možné přiznat postačující hodnověrnost ve smyslu presumpce správnosti, neboť se nejednalo o správní rozhodnutí. Jednalo se pouze o podněty a nikoli o konkrétní důkazní prostředky. Skutečnosti zjištěné z jiné daňové kontroly pak nebyly bez dalšího přenositelné do předmětného zdaňovacího období. Pokud by za dané situace došlo k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, byla by v rozporu s § 102 odst. 2 a § 145 odst. 2 DŘ, neboť by naplňovala znaky nepřiměřenosti a svévole.

[82] K naplnění hypotézy důvodného předpokladu se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, kde uvedl, že *„zastává názor, že ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za výlučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Proto nelze souhlasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu „důvodný“ ve smyslu „najisto postavený“, aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně.“* Otázka věcné správnosti následně doměřené daně tedy není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná.

[83] S ohledem na výše uvedené nemůže Nejvyšší správní soud s názorem žalovaného souhlasit. Informace získané od Policie ČR a z vlastního kontrolního postupu vedeného u dotčeného daňového subjektu jsou právě těmi informacemi, jež mají správce daně podle

pokračování

výše citovaného usnesení rozšířeného senátu vést k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ. Není na místě zpochybňovat tyto „zdroje“ s odkazem na formu zachycení těchto informací, zvláště když si informace od nich obou neodporovaly. Správce daně měl (musel mít vzhledem k již dlouhotrvající daňové kontrole spějící ke svému konci) v rozhodné době dobrý přehled o obchodní spolupráci dotčených subjektů a také věděl, že ta pokračovala i v roce 2009, přičemž nic nenasvědčovalo tomu, že by její okolnosti měly být jiné. Mohl tedy důvodně předpokládat, že daň bude stěžovatelce za předmětné zdaňovací období doměřena, a měl tedy povinnost vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení.

[84] K výjimkám z uvedené povinnosti se má přistupovat restriktivně, přičemž podle Nejvyššího správního soudu v nyní řešeném případě nebyl důvod od ní upustit. Správce daně nepodezíral stěžovatelku, že je zapojena do podvodného řetězce, a ani nebylo tvrzeno, že by hrozilo upravování povinných evidencí, tj. že by nastaly výjimky, které pro povinnost výzvy dovedl rozšířený senát v citovaném judikátu.

[85] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl také, že výzvu na základě zjištění z probíhající daňové kontroly za zdaňovací období let 2007 a 2008 nebylo možné vydat, jelikož stěžovatelka v dané době navrhovala k prokázání svých tvrzení a vyvrácení zjištění správce daně další důkazní prostředky. Podle Nejvyššího správního soudu však ani toto tvrzení neobstojí, neboť nesouhlas daňového subjektu s právním názorem správce daně uplatněný v jiném prověřovaném zdaňovacím období nemůže opravňovat správce daně k rezignaci na postup podle § 145 odst. 2 DŘ. Ačkoliv tedy bylo podle okolností relevantní dovozovat, že by v reakci na výzvu správce daně stěžovatelka s největší pravděpodobností setrvala na svých závěrech, nemůže tato skutečnost ospravedlňovat jeho postup, když to byl právě správce daně, který jako první porušil DŘ [(z bezprávi právo vzejít nemůže) srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30].

[86] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené uzavírá, že přezkoumávané daňové řízení bylo zatíženo procesní vadou spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 DŘ.

[87] Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, ve kterém se zabýval obdobným případem, kdy správce daně nepostupoval v souladu s § 145 odst. 2 DŘ, dovedl, že tato skutečnost, není vždy důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Konkrétně zde uvedl: „*Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že přezkoumávané daňové řízení bylo zatíženo procesní vadou. Musí však zdůraznit, že ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu (zde Odvolacího finančního ředitelství a jemu předcházejí rozhodnutí správce daně). Nejvyšší správní soud tedy musel zvážit, zda toto procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí.*“

[88] Na to navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018-59, kde uvedl: „*[z] usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-56, č. 3566/2017 Sb. NSS, totiž vyplývá, že soudní ochrana proti daňové kontrole (rozuměj: prostřednictvím zásahové žaloby) směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem*

*kontroly, tedy před kontrolními zjištěními. Žalovaný proto musel podrobit dodatečné platební výměry samostatnému přezkumu a nemohl odvolání mechanicky vyhovět jen proto, že daňová kontrola, na jejímž základě byly vydány, proběhla nezákonně. ... Je pravda, že důvod, pro který Krajský soud v Českých Budějovicích shledal daňovou kontrolu v této věci nezákonnou, nespočívá v nějakém důlčím postupu, který správce daně při kontrole zvolil, ale v samotné skutečnosti, že kontrola byla zahájena, vedena a ukončena, aniž správce daně předtím vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení. Nelze vyloučit, že taková okolnost se může stát důvodem ke zrušení rozhodnutí ve věci dodatečných platebních výměrů vzešlých z daňové kontroly. Přesto ani povaha této okolnosti, která zasahuje daňovou kontrolu jako celek, není automatickým důvodem, pro nějž by měl žalovaný okamžitě zrušit platební výměry. Skutečnost, že daňová kontrola byla podle krajského soudu nezákonná, přímo nesouvisí s mírou procesní aktivity či naopak pasivity žalovaného v odvolacím řízení, a nijak tedy nevypovídá o jeho nečinnosti ve smyslu § 79 s. ř. s. To, zda z takové daňové kontroly musely nevyhnutelně vzejít nezákonné platební výměry, bude soud moci zkoumat až v řízení o žalobě proti rozhodnutí.“*

[89] Ještě jednoznačnější závěr zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, ve kterém uzavřel, že „[k]romě toho je správný i závěr krajského soudu (str. 28 napadeného rozsudku), že ani stěžovatelem tvrzená vada (zahájení daňové kontroly, byť byly splněny předpoklady pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu) neznamená bez dalšího takové pochybení správce daně, které by muselo způsobovat nezákonnost jeho rozhodnutí. Rozhodujícím kritériem případné nezákonnosti by byla okolnost, zda takové pochybení správce daně by mohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech.“

[90] V projednávaném případě tedy došlo podle Nejvyššího správního soudu nevydáním výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ k procesnímu pochybení správce daně. Vzhledem k tomu, že městský soud tuto výchozí právní otázku posoudil nesprávně, tak se již nezabýval navazující otázkou nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, tedy intenzitou předmětného pochybení a mírou poškození stěžovatelčiných práv. V tomto ohledu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a je naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[91] Zodpovězení uvedené otázky je stěžejní rovněž pro posouzení dalších námitek stěžovatelky Nejvyšším správním soudem, které se týkají závěru městského soudu a žalovaného o neunesení důkazního břemena daňovým subjektem. Bylo by tak předčasné, aby se těmito aspekty dané věci nyní zabýval Nejvyšší správní soud.

#### **IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

[92] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Městský soud bude v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu, přičemž v dalším řízení se bude v intencích zmíněné judikatury zabývat intenzitou pochybení správce daně spočívajícího v nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 DŘ a mírou poškození práv stěžovatelky v důsledku této vady daňového řízení.

pokračování

[93] O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.)

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

V Brně dne 28. dubna 2023

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu