



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **S. M.**, zastoupený společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2019, čj. 106768/19/7100-20117-010435, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 3. 2022, čj. 62 Af 13/2020-129,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podstatou podnikání žalobce v nyní projednávané věci byl pronájem závodních automobilů dalším subjektům, jež měli zajistit jejich kompletní servis, repase a opravy, zajistit jejich přistavení k testování, závodům a reklamním akcím v rámci aktivit Silvero rally team.

[2] Žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období listopad a prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014. Dne 16. 12. 2015 zahájil Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále „finanční úřad“) u žalobce daňovou kontrolu na DPH za uvedená zdaňovací období. Finanční úřad tuto kontrolu

uzavřel se závěrem, že ve vztahu ke dvaceti zdaňovacím obdobím (listopad 2012, leden až květen 2013, červenec až listopad 2013, leden až duben 2014, červen 2014, srpen 2014 a říjen až prosinec 2014) žalobce neprokázal uplatněný nárok na odpočet DPH, neboť pro to nesplnil zákonné podmínky. Ve zbylých šesti zdaňovacích obdobích (prosinec 2012, červen 2013, prosinec 2013, květen 2014, červenec 2014 a září 2014) žalobce nepřiznal daň na výstupu. Dne 13. 9. 2017 vydal finanční úřad celkem dvacet šest dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobci za uvedená zdaňovací období doměřil DPH a stanovil povinnost uhradit penále.

[3] V průběhu řízení o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům (dále „původní odvolací řízení“) bylo 27., 29. a 30. 11. 2018 na Slovensko odesláno celkem osm žádostí o mezinárodní spolupráci (výměnu informací) spočívající v provedení výslechu osmi svědků (dále „mezinárodní dožádání“). Výsledků mezinárodního dožádání však Odvolací finanční ředitelství v zájmu hospodárnosti řízení nevyčkalo a již 4. 12. 2018 vydalo rozhodnutí čj. 53938/18/5300-22442-709739, jímž zrušilo dvacet výše uvedených dodatečných platebních výměrů a řízení zastavilo (dále „zrušující rozhodnutí“), a rozhodnutí čj. 54048/18/5300-22442-709739, jímž změnilo zbylých šest výše uvedených dodatečných platebních výměrů (dále „změnové rozhodnutí“).

[4] Poté, co v průběhu ledna až května 2019 přišly odpovědi na mezinárodní dožádání, podal finanční úřad Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět k nařízení obnovy řízení. Rozhodnutím z 15. 10. 2019, čj. 42813/19/5300-21445-709739, Odvolací finanční ředitelství podle § 117 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nařídilo obnovu řízení ukončených výše uvedenými rozhodnutími ze 4. 12. 2018 (dále „rozhodnutí o obnově řízení“). Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí o obnově řízení potvrdil.

[5] K žalobě podané žalobcem Krajský soud v Brně v záhlaví specifikovaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl sice k závěru, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, a že výsledky výslechu svědků získané, na základě mezinárodního dožádání, až po skončení řízení jsou novými důkazy (skutečnostmi), nejde však o takové důkazy (skutečnosti) ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které nemohly být bez zavinění žalobce nebo Odvolacího finančního ředitelství uplatněny v řízení již dříve. Podle krajského soudu totiž nebyl zřejmý žádný srozumitelný závažný důvod, proč Odvolací finanční ředitelství, přestože vycházelo z potřeby doplnit dokazování o výsledky konkrétních svědků, bezprostředně po uskutečnění kroků směřujících k takovému doplnění dokazování (na konci listopadu 2018) v původních odvolacích řízeních rozhodlo (na začátku prosince 2018), aniž vyčkalo výsledků mezinárodního dožádání. Podle krajského soudu tak nečinilo proto, že by tu nebyla reálná možnost uplatnění těchto důkazních prostředků (z nich pramenících skutečností) v rámci řízení o odvolání, nýbrž proto, že se rozhodlo tyto důkazní prostředky neuplatnit. Důvodem obnovy řízení tak bylo spíše samotné ukončení původních odvolacích řízení než dříve neuplatnitelné důkazy. Krajský soud v nyní projednávané věci neshledal žádný závažný důvod pro ukončení řízení bez vyčkání na výsledky mezinárodního dožádání. Takovým důvodem nemůže být toliko eventuální snaha předejít prekluzi práva pro stanovení daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

pokračování

[6] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jíž navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně vyložil a aplikoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 10. 2012, čj. 9 Afs 69/2011-46. Nad rámec jeho právních závěrů z něj totiž vyvodil předpoklad, že pro možnost ukončení řízení ze závažných důvodů dříve, než je získán důkaz z mezinárodního dožádání, musí správce daně minimálně přiměřený časový úsek vyčkat. Uvedený rozsudek však takovou úvahu neobsahuje a není zřejmé, z čeho ji krajský soud vyvodil. Zároveň jde o předpoklad značně obecný bez konkretizace toho, jaký časový úsek považuje krajský soud za minimálně přiměřený. Naopak, uvedený rozsudek z obecného pravidla, že je třeba vyčkat s rozhodnutím na výsledky mezinárodního dožádání, připustil výjimku spočívající v tom, aby nebylo řízení protahováno neúměrně dlouhým čekáním na takový výsledek.

[8] Podobná skutková situace nastala i v nyní projednávané věci, neboť vinou žalobce (jeho pasivity v předkládání důkazních prostředků) bylo celé dokazování přesunuto až do původních odvolacích řízení, a to po téměř dva roky trvající daňové kontrole. Po předložení prvotních daňových a účetních dokladů až v těchto odvolacích řízeních bylo nejprve nutné tyto doklady důvodně zpochybnit pro jejich nevěrohodnost, a poté žalobce seznámit s hodnocením provedeného dokazování ve věci. Teprve v této (odvolací) fázi řízení, kdy končil třetí rok trvání daňového řízení, započal žalobce navrhopvat výsledky svědků z jiných členských států. Jelikož byly tyto návrhy vyhodnoceny Odvolacím finančním ředitelstvím jako zásadní pro zjištění skutkového stavu, bylo přistoupeno k mezinárodnímu dožádání. Zároveň bylo z důvodu očekávání časově náročných úkonů ze strany slovenské finanční správy, které mohly trvat další měsíce, ukončeno daňové řízení ve prospěch hospodárnosti řízení (neprotahování daňového řízení, v němž by se pouze pasivně vyčkávalo, možnost doměření najisto postavené daně, nepřirůstání úroku z prodlení u doměřené daně apod.).

[9] Podle stěžovatele není pochyb o tom, že výsledky mezinárodního dožádání neexistovaly v době skončení původních odvolacích řízení. Jde proto o důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Naopak, nemožnost jejich dřívějšího uplatnění zavinil svojí procesní pasivitou žalobce, jehož tížilo důkazní břemeno a měl své důkazní návrhy uplatnit dříve, k čemuž byl opakovaně vyzýván.

[10] Dále stěžovatel považuje za zcela nepodloženou domněnku krajského soudu, že důvodem obnovy řízení bylo spíše samotné ukončení původních odvolacích řízení než dříve neuplatnitelné důkazy. Odvolací finanční ředitelství již ve zrušujícím a změnovém rozhodnutí předdeslalo, že výsledky velkého množství dožádaných výsledků mohou být v budoucnu důvodem pro obnovu řízení. Není tedy pravdou, že by ukončilo původní odvolací řízení dříve, než mělo, a nyní se do nich snaží vlámat obnovou řízení.

[11] Oproti krajskému soudu je stěžovatel přesvědčený, že v nyní projednávané věci byly uvedeny závažné důvody, ke kterým je třeba přihlídnout právě v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 69/2011-46. Tyto závažné důvody jsou dohledatelné jak v rozhodnutí stěžovatele, jež krajský soud zrušil nyní napadeným rozsudkem, tak z celého kontextu původních odvolacích řízení. Zejména je třeba vzít v potaz, že situaci, kdy

byly činěny úkony v samém závěru daňového řízení, zavinil svým postojem prvotně žalobce, který zůstal po celou dobu prováděné daňové kontroly (trvajících necelé dva roky) nečinný, ač byl šestkrát vyzván k plnění svých daňových povinností. Jeho pasivita zapříčinila, že samotné dokazování ve věci, které je stěžejní fází daňového řízení a má probíhat primárně u prvostupňového správce daně, s čímž počítají lhůty v daňovém řádu, bylo přesunuto do původních odvolacích řízení. Teprve v této fázi řízení předložil prvotní daňové doklady a související důkazní prostředky, a až v samém jeho závěru byly vneseny návrhy na výslechy svědků. Uvedené okolnosti, spolu s potenciálně hrozícím koncem lhůty pro stanovení daně a neznámým časovým úsekem, po který by se muselo dále v řízení čekat, což by zcela jistě bylo již v rozporu se zásadou hospodárnosti, ve svém souhrnu takový závažný důvod představují.

[12] Žalobce ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. O novou skutečnost či důkaz ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu jde pouze tehdy, jestliže v celém řízení nevyšly v patrnost, a především nebyly známy ani jedné ze stran. Uvedl, že nebyl v daňovém řízení pasivní, neboť na každou jednotlivou výzvu daňových orgánů reagoval. Není ani pravdou, že by žalobce navrhoval důkazy až v samotném závěru odvolacích řízení. S hodnocením předložených důkazů se žalobce seznámil až 10. 10. 2018 z výzvy k prokázání skutečností podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Již 19. 10. 2018 žalobce reagoval na zcela nové závěry, které obsahem předchozího řízení nebyly, přičemž navrhnul provedení svědeckých výpovědí, což však Odvolací finanční ředitelství prve odmítlo. Dne 19. 11. 2018, v reakci na výzvy podle § 115 odst. 2 daňového řádu, žalobce na svých důkazních návrzích setrval, v návaznosti na což bylo přistoupeno k mezinárodnímu dožádání. Výslechy svědků mohly daňové orgány provést i bez návrhu žalobce, neboť informace o nich vyšly v řízení najevo. Eventuelně mohly být provedeny již v reakci na vyjádření žalobce z 19. 10. 2018, přičemž stěžovatel neobjasněl, proč tak neučinil a čekal další více než měsíc. Nejde tak o nové důkazy, jež by nevyšly a nebyly daňovým orgánům známy v nalézacím daňovém řízení, čímž není splněna zákonná podmínka nemožnosti jejich uplatnění bez zavinění správce daně. Stěžovatel ani neprokázal žádný závažný důvod, pro který byla původní odvolací řízení ukončena neprodleně po mezinárodním dožádání. Na základě všech okolností projednávané věci je podle žalobce jediným logickým vyústěním to, že Odvolací finanční ředitelství, vědomo si blízkého se konce lhůty pro stanovení daně, zneužilo zákona a řízení ukončilo, čímž získalo možnost budoucího dostatečného časového rámce pro další procesní postup.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu *řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.*

[15] Z podkladů nyní projednávané věci plyne, že po vydání zrušujícího a změnového rozhodnutí vyšly najevo nové skutečnosti zjištěné na základě provedení důkazů výpověďmi svědků na Slovensku. Není sporu o tom, že tyto skutečnosti mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí (bod 15 napadeného rozsudku a bod 26 rozhodnutí o obnově řízení). Mezi

pokračování

stranami je tak sporné „pouze“ to, zda tyto nové skutečnosti mohly, či nemohly být uplatněny již dříve v původním řízení, a pokud nemohly, zda tomu tak bylo, či nebylo bez zavinění (zde) Odvolacího finančního ředitelství.

[16] V kontextu citovaného § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, upravujícího jednu z možných situací, kdy lze obnovit již pravomocně ukončené řízení, a soudní judikatury, jež se výkladem a aplikací tohoto ustanovení zabývá, je pro nyní projednávanou věc stěžejní, zda pro ukončení původních řízení bez vyčkání na výsledky mezinárodního dožádání svědčily závažné důvody. Při posouzení této otázky daňové orgány i krajský soud přílehavě vyšly z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 69/2011-46. V tomto ohledu je nerozhodné, že v tehdy projednávané věci šlo o postup prvostupňového správce daně, zatímco nyní jde o postup odvolacího daňového orgánu. Stále jde totiž o proces dokazování, jenž je v daňovém řízení, oproti klasickému správnímu řízení, v mnohem větší míře přenesen právě do odvolacího řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, a na něj navazující rozsudek z 9. 8. 2018, čj. 1 Afs 154/2018-32, body 18 a 19).

[17] Z rozsudku čj. 9 Afs 69/2011-46 podle Nejvyššího správního soudu obecně plyne, že pro ukončení řízení bez vyčkání výsledků mezinárodního dožádání musí existovat závažné důvody mající oporu ve spise, jež ideálně správce daně výslovně předeštre. Je tomu tak proto, že právě tyto důvody jsou následně v centru posouzení, zda jsou splněny podmínky pro obnovu řízení ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[18] Stěžovatel má pravdu v tom, že z uvedeného rozsudku neplyne krajským soudem vyvozený striktní předpoklad, že pro možnost ukončení řízení ze závažných důvodů dříve, než je získán důkaz z mezinárodního dožádání, musí správce daně vyčkat minimálně přiměřený časový úsek. Krajský soud tento předpoklad vyvodil z pasáže na str. 7 rozsudku čj. 9 Afs 69/2011-46, kterou je však nutno vnímat v kontextu celého odůvodnění. V této krajským soudem akcentované pasáži Nejvyšší správní soud popsal obecné pravidlo (východisko) spočívající v nutnosti vyčkat výsledků mezinárodního dožádání, z něž však následně připustil úzkou výjimku, jejíž aplikaci podmínil relativně přísnými pravidly. Krajským soudem vyvozený předpoklad spočívající v nutnosti vyčkat „minimálně přiměřený časový úsek“ by totiž, byť jde o neurčitý časový rámec, zaváděl všeobecně platné řešení pro každý případ, což však Nejvyšší správní soud na str. 8 rozsudku výslovně odmítl. Jelikož však krajský soud správně zrušil rozhodnutí stěžovatele, nemělo toto jeho dílčí pochybení vliv na zákonnost nyní napadeného rozsudku.

[19] Uvedené však na druhou stranu neznamená, že by rozsudek čj. 9 Afs 69/2011-46 při aplikaci výjimky z pravidla s potřebou vážení časového rámce nikterak nepočítal, jen tak nečiní způsobem, který vyvodil krajský soud. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku výjimku připustil právě u specifického institutu mezinárodního dožádání, kdy je na místě „vážit potřebu neprotahovat řízení neúměrně dlouhým čekáním na výsledek mezinárodního dožádání, které v krajních případech může trvat i roky“. Pro řádné učinění takové úvahy je pak nutné „hodnocení, po jak dlouhou dobu dožádaný stát informaci zjišťuje, dále též rámcový odhad, jak dlouho si může zjištění takové informace vyžádat (a to např. s ohledem na rozsah požadované informace, případnou identifikaci jejího zdroje v žádosti o zjištění informace, předpokládanému způsobu jejího zjištění atd.)“.

[20] Podle Nejvyššího správního soudu tak pro nyní projednávanou věc z uvedeného rozsudku plyne, že je zásadně třeba vyčkat výsledků mezinárodního dožádání, ledaže existují závažné důvody odůvodňující opačný postup. Podstatou takových závažných důvodů pak bude především převážení zájmu na hospodárnosti řízení nad zájmem na správném stanovení daně. Při jejich poměrování pak bezpochyby hraje významnou roli otázka času jako jednoho z ukazatelů hospodárnosti řízení. Z toho logicky plyne, že čím déle čekání na výsledky mezinárodního dožádání trvá, tím větší váhu získává zájem na hospodárnosti řízení. A naopak, čím kratší dobu trvá čekání na výsledky mezinárodního dožádání v okamžiku ukončení řízení, tím silnějších, závažnějších důvodů bude třeba pro odklon od obecného pravidla a aplikaci výjimky v podobě ukončení řízení bez vyčkání na tyto výsledky. Povinností správce daně zároveň bude tyto závažnější důvody o to konkrétněji, s ohledem na individuální okolnosti projednávané věci, označit a přesvědčivě vylicít.

[21] Je-li mezinárodnímu dožádání vlastní, že běžně trvá i několik měsíců (rozsudek čj. 9 Afs 69/2011-46), představují pouhé čtyři až sedm dnů mezi jeho iniciováním a náhlým ukončením původních řízení (viz bod [3] výše) dobu extrémně krátkou, jež z podstaty věci musí vyžadovat existenci extrémně závažných důvodů pro takový postup. Odvolací finanční ředitelství však žádné takové konkrétní zvlášť závažné důvody pro svůj postup neoznačilo ani nevylicilo. Důvody pro daný postup uvedené Odvolacím finančním ředitelstvím v bodech 41 jak zrušovacího, tak změnového rozhodnutí, převzaté rovněž do bodu 26 rozhodnutí o obnově řízení a stěžovatelem do jeho rozhodnutí, jsou značně vágní, neboť zmiňují toliko vysokou časovou náročnost realizace mezinárodního dožádání. Jak uvedeno výše, časová náročnost je však mezinárodnímu dožádání vlastní. Odvolací finanční ředitelství a stěžovatel tak v podstatě jen zopakovali jednu z podmínek pro nevyčkání výsledků mezinárodního dožádání zavedenou rozsudkem čj. 9 Afs 69/2011-46, aniž se skutečně zabývali rozhodnými individuálními okolnostmi nyní projednávané věci. Pokud stěžovatel ve svém rozhodnutí jako další důvod nastínil nečinnost, do níž by se Odvolací finanční ředitelství při vyčkávání na výsledky mezinárodního dožádání dostalo, lze pouze odkázat na kasační stížností nenapadený závěr krajského soudu v bodě 13 napadeného rozsudku, že o nečinnost by jít nemohlo.

[22] Extrémně závažným důvodem, jenž by odůvodňoval postup daňových orgánů, pak v nyní projednávané věci nemůže být ani stěžovatelem tvrzená pasivita žalobce v průběhu daňového řízení. V tomto ohledu je totiž bez významu, zda žalobce byl či nebyl pasivní či zda přišel s důkazními návrhy až v závěru daňového řízení. Jsou to totiž právě daňové orgány, kdo nese odpovědnost za vedení a průběh daňového řízení, tedy i postupů činěných v jeho rámci. Nemohou se tedy spoléhat na to, že vyzvaly daňový subjekt k předložení dokladů a poté bez dalšího čekají, až či zda vůbec daňový subjekt uloženou povinnost splní. Proto je nutné jakékoliv průtahy přičítat k jejich tíži (rozsudek NSS z 17. 6. 2021, čj. 7 Afs 241/2019-52, bod 28; obdobně též ONDRÝSEK, R. komentář k § 7 odst. 1 daňového řádu. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1082 s., ISBN 978-80-7400-838-2, s. 43). Proto zákon ukládá daňovým orgánům povinnost postupovat při daňové kontrole účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončily v přiměřené lhůtě (rozsudky NSS z 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003-109, či čj. 7 Afs 241/2019-52, bod 28). K tomu jim zákon dává nejrozumnější procesní nástroje, např. v krajním případě pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu.

pokračování

[23] Žádné jiné, natož zvláště závažné, důvody Odvolací finanční ředitelství ani stěžovatel neuvedli. Úkolem správních soudů není nahrazovat úvahy správních (daňových) orgánů a domýšlet za ně důvody jejich rozhodnutí (rozsudek NSS z 9. 3. 2023, čj. 8 As 106/2021-43, bod 35 a další tam citovaná judikatura). Až v kasační stížnosti začal stěžovatel uvádět jako další důvod pro nevyčkání výsledků mezinárodního dožádání potenciálně hrozící konec lhůty pro stanovení daně. Pokud se totiž Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o nařízení obnovy zabývalo otázkou zachování lhůty pro stanovení daně, činilo tak výhradně pro účely dodržení zákonné podmínky pro nařízení obnovy ve smyslu § 119 odst. 4 daňového řádu. Nelze si samozřejmě nevšimnout, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2012 a leden až listopad 2013, u nichž nedošlo mezinárodním dožádáním ke stavení běhu lhůty pro stanovení daně (rozsudek NSS z 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39, č. 2067/2010 Sb. NSS, bod 45), se blížil konec této lhůty připadající na 17. 12. 2018 (body 19 až 21 rozhodnutí o obnově řízení a vyjádření stěžovatele k žalobě na č. l. 112 spisu krajského soudu). Ta by tedy uběhla za pouhých třináct dní po vydání zrušujícího a změnového rozhodnutí. U zbylých zdaňovacích období, u nichž mezinárodním dožádáním ke stavení došlo, by po obdržení odpovědi od slovenské finanční správy zbýval pouhý necelý měsíc do uplynutí lhůty pro stanovení daně, což by patrně nebyl dostatečný časový prostor pro ukončení původních řízení, vzhledem k nutnosti postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel však (až) v kasační stížnosti (str. 4) přiznal, že blížící se prekluze byla (přínejmenším) jedním z důvodů pro ukončení původních řízení. Nedostatky správních rozhodnutí však není možné dodatečně zhojit podrobnější skutkovou a právní argumentací vznesenou až v průběhu soudního řízení (rozsudek NSS z 30. 11. 2022, čj. 8 Ads 111/2021-46, bod 42 a další tam citovaná judikatura). Těmito okolnostmi, jako důvodem pro ukončení původních řízení a následnou obnovu řízení, se proto Nejvyšší správní soud nezabýval.

[24] Odvolací finanční ředitelství pak při svém postupu nevzalo v úvahu ani to, že bylo dožádáno Slovensko jako sousední stát, který zpravidla reaguje v mnohem kratších lhůtách než státy jiné, třeba Itálie (např. rozsudek NSS ze 7. 2. 2019, čj. 7 Afs 288/2017-36, bod 2), Francie (rozsudek NSS z 25. 6. 2020, čj. 9 Afs 108/2020-49, body 24 a 25) či Ukrajina (rozsudek NSS z 19. 9. 2022, čj. 2 Afs 190/2021-74, bod 6), což musí být finanční správě z úřední činnosti známo. Jinými slovy, zdůvodnění odvolacího finančního ředitelství potažmo stěžovatele je natolik obecné a nekonkrétní, že jej v nyní projednávané věci nelze akceptovat jako dostačující. Pokud by takové odůvodnění Nejvyšší správní soud v nynějším případě (extrémně krátké doby) akceptoval, znamenalo by to, že ukončení řízení bez vyčkání výsledků mezinárodního dožádání a následnou obnovu řízení by bylo možné odůvodnit vždy, čímž by se z výjimečné možnosti stalo spíše obecné pravidlo, což by bylo v rozporu se striktními závěry rozsudku čj. 9 Afs 69/2011-46 a na něj navazující judikatury.

[25] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že vzhledem ke konkrétním okolnostem nyní projednávané věci daňové orgány skutečně nedoložily natolik závažné důvody, jež by ospravedlnily postup Odvolacího finančního ředitelství při ukončení původních řízení a následném nařízení jejich obnovy. Nové skutečnosti vzešlé z mezinárodního dožádání tak podle Nejvyššího správního soudu v nyní projednávané věci nebyly uplatněny již dříve v původním řízení v důsledku vědomého postupu Odvolacího finančního ředitelství. Na uvedeném nic nemění ani to, že Odvolací finanční ředitelství již ve zrušujícím a změnovém rozhodnutí předeslalo, že výsledky velkého množství dožádaných výsledků mohou být v budoucnu důvodem pro obnovu řízení. Pro nařízení obnovy řízení totiž musí být splněny

podmínky stanovené zákonem, zde § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, s přihlédnutím k jeho výkladu správními soudy. Tyto podmínky však v nyní projednávané věci splněny nebyly.

[26] Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že krajský soud rozhodl v souladu se zákonem, pokud rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Na základě výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobce naopak úspěch měl, a proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení přiznal.

[29] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně daňového poradce (§ 35 odst. 2 s. ř. s.), která zahrnuje odměnu za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu] spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Součástí odměny je i paušální částka ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení za úkon spočívající v doplnění vyjádření ke kasační stížnosti, jímž upozornil soud na jeho nedávný rozsudek, neboť z důvodu stručnosti nejde o důvodně vynaložený náklad. Odměna daňového poradce za řízení o kasační stížnosti činí 3 400 Kč. Jelikož zástupkyně žalobce je plátkyní DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti činí celkem 4 114 Kč.

[30] Stěžovatel je tedy povinen žalobci zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o. (přiměřeně § 149 odst. 1 o. s. ř.).

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

V Brně 31. srpna 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu