



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **RM Chemicals, spol. s r.o.**, se sídlem Jana Kubiše 128, Tábor, zast. JUDr. Pavlem Dostálem, advokátem se sídlem Krajinská 251/16, 370 01 České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 7. 2022, č. j. 51 Af 5/2018-79,

t a k t o:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 7. 2022, č. j. 51 Af 5/2018-79, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojí proti v záhlaví uvedenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno stěžovatelovo rozhodnutí ze dne 9. 3. 2018, čj. 11129/18/5300-22442-709739, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[2] Uvedeným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňová rozhodnutí (dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 10. 2016:

- č. j. 2001890/16/2212-50524-305958, za zdaňovací období duben 2012, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 202 997 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 40 599 Kč,
- č. j. 2002072/16/2212-50524-305958, za zdaňovací období květen 2012, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 109 400 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 21 880 Kč, a
- č. j. 2002121/16/2212-50524-305958 za zdaňovací období červen 2012, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 107 622 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 21 524 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“).

[3] Správce daně zahájil dne 30. 3. 2015 daňovou kontrolu žalobkyně za zdaňovací období březen 2012 až prosinec 2013. V této době byl předmětem podnikání žalobkyně mj. nákup, prodej a skladování paliv a maziv, včetně jejich dovozu, s výjimkou provozování čerpacích stanic a výhradního nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv ve spotřebitelském balení do 50 kg na jeden kus balení. Při této kontrole správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že plnění uvedená na předložených daňových dokladech spočívající v dodávkách motorové nafty skutečně přijala od dodavatele na nich uvedeném, tj. od společnosti Chodovia Plus, a. s., se sídlem Hovězí 359, okr. Vsetín (dále jen „společnost Chodovia Plus“).

[4] Společnost Chodovia Plus byla podle správce daně nekontaktní a na adrese svého sídla nebyla známa (jednalo se o rodinný dům). V rozhodném období pak společnost Chodovia Plus nebyla plátcyní DPH, jelikož jí byla dne 5. 7. 2011 zrušena registrace k plátcovství DPH, a žalobkyně tedy nebyla oprávněna k odpočtu DPH při nákupu motorové nafty. Žalobkyně pak v rámci prokazování realizace předmětného plnění předložila správci daně pouze faktury za jeho uhrazení.

[5] Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry. Proti nim podala žalobkyně odvolání, které stěžovatel žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Rozhodnutí stěžovatele žalobkyně napadla žalobou, jejíž projednávání krajský soud přerušil, jelikož jedna z otázek významných pro posouzení věci, tj. zda daňový subjekt musí prokázat poskytnutí zdanitelného plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, se stala předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (pod sp. zn. 1 Afs 334/2017).

[7] Rozšířený senát následně ve věci položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), o níž následně Soudní dvůr rozhodl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, ECLI:EU:C:2021:989. V návaznosti na rozhodnutí Soudního dvora pak ve věci rozhodl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS.

[8] Krajský soud v návaznosti na odpadnutí překážky, pro kterou přerušil soudní řízení, rozhodl o jeho pokračování. Následně pak dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto v souladu s § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[9] Důvodem zrušení rozhodnutí stěžovatele byla skutečnost, že správce daně nevydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V první řadě zde krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, podle kterého „[d]ozví-li 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) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení“. Dále pak uvedl, že správce daně vydá výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu tehdy, disponuje-li natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud disponuje pouze indiciemi, ze kterých nelze spolehlivě zjistit, že výše poslední známé daně byla nesprávná, přistoupí k zahájení daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS).

[10] Podle krajského soudu v projednávané věci měl správce daně k dispozici dostatek podkladů pro to, aby byl založen důvodný předpoklad o doměření daně, a byl tak povinen využít institutu výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Finanční úřad pro Zlínský kraj se na správce daně obrátil dne 12. 3. 2013 dožádáním, z něhož vyplynulo, že společnost Chodovia Plus není plátcem DPH, neboť jí registrace byla dvakrát zrušena (ke dni 22. 9. 2009 a ke dni 5. 7. 2011) z důvodu neplnění povinností plynoucích ze zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Přílohou tohoto dožádání byly mj. i faktury vystavené společností Chodovia Plus žalobkyni na dodávky motorové nafty ze dne 6. 4. 2012, 19. 4. 2012 a 19. 6. 2012. Zároveň Finanční úřad pro Zlínský kraj správci daně sdělil, že společnost Chodovia Plus je pro něj nekontaktní a sídlí v rodinném domě, kde není nikomu známa. Správce daně tak minimálně od tohoto okamžiku disponoval informacemi zásadně zpochybňujícími postavení společnosti Chodovia Plus jako plátce DPH, a tedy i možnost žalobkyně k odpočtu DPH za dodávky motorové nafty od této společnosti. Krajský soud na tomto místě uvedl, že daná procesní vada automaticky nezakládá nezákonnost doměření daně, ale mohla mít vliv na stanovení penále. Podle krajského soudu je nicméně výrok rozhodnutí stěžovatele nedělitelný, a proto přistoupil ke zrušení jeho rozhodnutí jako celku.

[11] Ve zbytku žalobních důvodů krajský soud žalobkyni nepřisvědčil, když rozhodnutí stěžovatelky neshledal nepřezkoumatelným a poučení v rámci výzvy ze dne 5. 6. 2015, kterým správce daně vyzýval k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti pro zdaňovací období březen 2012 – prosinec 2013 (tj. pro období, které bylo předmětem daňové kontroly) považoval krajský soud za dostatečné, jelikož správce daně nebyl povinen určovat, jaké důkazní prostředky má žalobkyně použít k prokázání rozhodných skutečností.

[12] Největší prostor věnoval krajský soud vypořádání námitky, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno a dostatečně prokázala uskutečnění přijatých plnění společností Chodovia Plus. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že společnost Chodovia Plus nebyla v době deklarovaných plnění registrována k DPH a byla pro příslušného správce daně nekontaktní, veškeré objednávky byly prováděny telefonicky bez písemné smlouvy pouze na základě

internetové nabídky, osoby formálně vedené jako předseda a členové představenstva společnosti Chodovia Plus o její činnosti nic nevěděly, případně odmítly vypovídat, zmocněnkyni společnosti Chodovia Plus paní J. Ř. se správci daně opakovaně nepodařilo předvolat ani předvést Policii České republiky a doklady přepravní společnosti, která měla zajišťovat přepravu předmětné motorové nafty, nekorespondovaly s žalobkyní předloženými nákladními listy přepravce (datum přepravy a registrační značka vozu). Podle krajského soudu žalobkyně tyto skutečnosti žádným způsobem nerozporovala, a bere je proto za prokázané. Zároveň podle něj platí, že se jedná o zcela zásadní okolnosti, které znevěrohodňují tvrzení žalobkyně o poskytnutí předmětného plnění společností Chodovia Plus.

[13] S poukazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* krajský soud uvedl, že identifikace dodavatele na faktuře, kterou daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku. Žalobkyně nicméně podle krajského soudu prokázala pouze splnění formálních podmínek přiznání odpočtu DPH, avšak nevyvrátila pochybnosti o naplnění podmínek hmotněprávních. Po celou dobu řízení neuvedla nic, co by mohlo nasvědčovat, že posuzovaná plnění mohl ve skutečnosti poskytnout jiný dodavatel (či dodavatelé), který by byl v pozici osoby povinné k dani. Ani po pokračování v řízení, kdy krajský soud umožnil žalobkyni i stěžovateli vyjádřit se k závěrům Soudního dvora i rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*, neuvedla žalobkyně žádnou skutečnost osvědčující splnění materiální podmínky odpočtu DPH. S ohledem na skutečnost, že krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele z jiného důvodu, upozornil žalobkyni na možnost doplnění dokazování ve smyslu citovaného rozsudku v dalším řízení před stěžovatelem.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[14] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Má za to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku povinnosti správce daně k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Přestože v teoretické rovině souhlasil se závěrem krajského soudu, že předmětná výzva není vždy obligatorním postupem, ale je nutné posoudit rozsah informací, kterými správce daně disponoval před zahájením daňové kontroly (tj. zda se jednalo o důvodný předpoklad doměření daně nebo pouhé indicie o možném nezákonném odpočtu), rozchází se s krajským soudem v hodnocení konkrétních skutkových okolností. Stěžovatel má za to, že v projednávané věci rozsah informací zůstal jen v podobě dílčích indicií a správce daně tak neměl povinnost předmětnou výzvu vydat.

[15] V prvé řadě stěžovatel připomenul skutečnost, že registrace k DPH je otázkou toliko evidenční a není rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce daně. Zjištění o zrušení registrace tak vedly pouze k pochybnostem, zda byla společnost Chodovia Plus v předmětném období plátcem DPH v hmotněprávním smyslu, nikoliv k jistotě, že jím nebyla. Naznačené obraty společnosti Chodovia Plus pak nasvědčovaly tomu, že jím být měla, kteroužto skutečnost však bylo nutné objasnit prostřednictvím širšího šetření, k čemuž slouží právě daňová kontrola. Po zahájení daňové kontroly však již výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu nepřipadá v úvahu. K nekontaktnosti společnosti Chodovia

pokračování

Plus stěžovatel uvedl, že tato sama o sobě nemůže vést k závěru o neuznání nároku na odpočet daně. Daňovému subjektu totiž nelze klást k tíži skutečnosti, které svým jednáním nemohl ovlivnit, tzn. nelze mu odepřít nárok na odpočet daně pouze z důvodu nekontaktnosti jeho dodavatele. Podle stěžovatele tak obě tyto okolnosti jednotlivě ani v souhrnu nemohly vést k důvodnému předpokladu doměření daně, a proto správce daně nebyl povinen k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[16] Další argumentace stěžovatele směřovala proti závěru krajského soudu o nedělitelnosti výroku rozhodnutí stěžovatele. Předestřel, že se jedná o argumentaci *in eventum*, pokud by se zdejší soud neztotožnil s argumentací stěžovatele o zákonnosti postupu správce daně, který žalobkyni nevyzval k doložení dodatečného daňového tvrzení. Krajský soud se podle stěžovatele zabýval zákonností doměření daně a dospěl k závěru, že DPH bylo doměřeno v souladu se zákonem. Absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu tak neměla vliv na zákonnost doměření daně, ale mohla mít vliv pouze na stanovení předepsaného penále. Z toho důvodu tak měl krajský soud zrušit rozhodnutí stěžovatele pouze v rozsahu, ve kterém potvrdil stanovení penále, a ve zbytku žalobu zamítnout. Krajský soud svým postupem fakticky znemožnil doměření DPH, jelikož v době doručení napadeného rozsudku již uplynula desetiletá objektivní prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a tedy již není možné daň opětovně doměřit. Tímto způsobem krajský soud aproboval nezákonný postup žalobkyně, přestože v napadeném rozsudku výslovně potvrdil správnost doměření DPH. Stěžovatel tak má za to, že krajský soud se měl snažit zachovat maximální možnou část rozhodnutí stěžovatele, a nikoliv pouze bez dalšího prohlásit výrok rozhodnutí stěžovatele za nedělitelný. Stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 12. 2020, č. j. 30 Af 55/2016-143, v němž v obdobné situaci stran prekluzivní lhůty k doměření DPH soud zrušil právě jen část výroku vztahující se k penále a doměření daně ponechal v platnosti.

[17] S dělitelností výroku souvisí i navazující námitka stěžovatele týkající se nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů. Krajský soud pouze prohlásil, že výrok rozhodnutí stěžovatele je nedělitelný, aniž by toto tvrzení jakkoliv odůvodnil. S ohledem na uplynulší prekluzivní lhůtu podle § 148 odst. 5 daňového řádu zároveň nejde o dílčí nedostatek odůvodnění, jelikož otázka dělitelnosti výroku je zcela zásadní pro to, zda žalobkyni zůstane neoprávněný odpočet daně.

[18] Závěrem pak stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost, respektive jeho vnitřní rozpornost. Krajský soud na jedné straně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by zdanitelná plnění přijal od společnosti Chodovia Plus a zároveň neexistovaly indicie o tom, že by předmětná plnění přijal od jiného dodavatele, čímž krajský soud potvrdil, že stěžovatel doměřil daň správně, a otázku prokázání dodavatele tak krajský soud uzavřel s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. V navazujícím řízení by se měl zabývat pouze otázkou penále. Na straně druhé nicméně krajský soud otevřel žalobkyni možnost, aby doložila takové důkazní prostředky, ze kterých bude zřejmé, že předmětné zdanitelné plnění dodal plátce DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*. Tyto závěry si evidentně odporují a stěžovatel tak neví, jak by měl v dalším řízení postupovat, jelikož jej krajský soud zavázal k vzájemně si odporujícím postupům, když zároveň je další řízení o doměření daně vyloučeno z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Z těchto důvodů proto

navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila pouze stručně v tom smyslu, že souhlasí se závěrem krajského soudu o nedělitelnosti výroku, a tedy že krajský soud rozhodl správně a v souladu se zákonem. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

IV. Řízení před Nejvyšším správním soudem a posouzení věci

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná oprávněná osoba (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval (ne)přezkoumatelností napadeného rozsudku, k níž je třeba přihlížet, i kdyby ji stěžovatel nenamítal – tedy z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[23] Nejvyšší správní soud rovněž upozorňuje, že krajský soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nález ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[24] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm krajský soud vypořádal se stěžejní žalobní argumentací a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Je pravdou, že krajský soud blíže neodůvodnil závěr o nedělitelnosti výroku. Dostatečně však vysvětlil svůj právní názor na obě základní otázky (tj. jak otázku doměření daně, tak i stanovení penále) a jeho závěry lze tudíž přezkoumat. Stejně tak je srozumitelné, proč měl za to, že i přes jím řečenou zákonnost doměření daně, může žalobkyně doložit v dalším řízení důkazní prostředky, jimiž zvrátí i tento závěr. Důvodem je dle krajského soudu právě skutečnost, že musel zrušit rozhodnutí stěžovatele jako celek kvůli nevydání výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení. Lze tak jen poukázat na výše

pokračování

uvedené, že nesouhlas se závěry krajského soudu nezakládá nepřezkoumatelnost jeho rozsudku.

[25] Důvodem, proč krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, je toliko nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a s tím spojená nezákonnost stanovení předepsaného penále. Ostatní žalobní námitky krajský soud neshledal důvodnými, neboť výslovně potvrdil, že žalobkyně neprokázala uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet DPH od společnosti Chodovia Plus, a rozhodnutí stěžovatele tak krajský soud zrušil jako celek pouze proto, že v něm obsažený výrok byl nedělitelný. Pro posouzení zákonnosti rozsudku tak byla stěžejní otázka povinnosti správce daně k vydání výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení a dále otázka dělitelnosti výroku rozhodnutí stěžovatele.

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

[27] Jak krajský soud, tak stěžovatel argumentovali usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS. V rámci tohoto usnesení rozšířený senát mj. dovodil, že „[d]ozví-li 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) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení“. Z uvedeného vyplývá, že přestože znění zákona dává správci daně toliko možnost k vydání předmětné výzvy, pokud bude mít správce daně informace zakládající důvodný předpoklad (nikoliv jistotu), že bude daňovému subjektu DPH doměřena, je tuto výzvu vydat povinen. Jak v citovaném usnesení Nejvyšší správní soud dovodil, důvodem je, že „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. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první *in fine* ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu).“

[28] Zdejší soud souhlasí se stěžovatelem v tom smyslu, že se nejedná o univerzální postup při zjištění jakýchkoliv informací o věci, ale správce daně musí disponovat informacemi v dostatečné kvalitě i kvantitě, aby na jejich základě bylo možné založit důvodný předpoklad pro stanovení daně. Neznaменá to však, že správce daně musí mít jistotu, že k doměření daně dojde, ale ke vzniku povinnosti k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu postačí právě zmíněný důvodný předpoklad jejího budoucího doměření. Tento předpoklad mohou založit i skutečnosti, které přestože by samostatně byly kvalifikovatelné jako pouhé indicie, ve svém souhrnu již tvoří ucelený soubor, na základě kterého je možné se domnívat, že dojde k doměření daně. Pro vznik důvodného předpokladu však není nutné (a prakticky vzato ani možné), aby v správce daně mimo zjištěné neúplnosti daňově relevantních skutečností

zároveň mohl spolehlivě určit výši budoucí doměřené daně. Situace, kdy by správce daně z informací zjištěných mimo daňovou kontrolu získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměřené daně, je představitelná jen stěží. Pokud by byla povinnost k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu navázána i na nutnost znát zmíněnou výši doměřené daně, došlo by tím k faktickému vyprázdnění institutu výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23).

[29] Pro posouzení, zda v daném případě byl správce daně povinen vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, je tak nutné zhodnotit, zda konkrétní informace, kterými správce daně disponoval před zahájením daňové kontroly, mohly založit důvodný předpoklad budoucího doměření daně.

[30] Stěžovatel uvedl, že před zahájením daňové kontroly se správce daně v rámci vlastní vyhledávací činnosti pokusil zjistit, zda byla společnost Chodovia Plus v rozhodném období plátcem DPH v hmotněprávním smyslu, tzn. zda byla osobou povinnou k dani i přesto, že nebyla jako plátce DPH registrována, což se však správci daně zjistit nepodařilo. Hlavním důvodem byla skutečnost, že pro Finanční úřad pro Zlínský kraj jako příslušného správce daně společnosti Chodovia Plus byla tato společnost nekontaktní, a nebylo tak možné zjistit naplnění hmotněprávních podmínek postavení společnosti Chodovia Plus jako plátce DPH. Na straně druhé obraty za předmětné období ve svém souhrnu dosahovaly částek naznačujících, že tato společnost plátcem DPH být měla. Správce daně tak neměl postaveno najisto, že společnost Chodovia Plus plátcem DPH není, ale ohledně této otázky panovala řada nejasností, které bylo možné objasnit pouze na základě širšího šetření, k čemuž slouží právě daňová kontrola.

[31] Nejvyšší správní soud se s uvedenými závěry stěžovatele neztotožnil. Jak vyplývá ze správního spisu správce daně, v rámci odpovědi na dožádání správce daně k Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj ze dne 19. 3. 2015, č. j. 549126/15/3312-60562-800639, dostal informaci o tom, že údaje z daňových dokladů společnosti Chodovia Plus, na základě kterých Finanční úřad pro Zlínský kraj zahájil řízení k registraci daně, nebyly potvrzeny a bylo zjištěno, že předmětná plnění nenastala. Nebylo tak prokázáno, že by společnost Chodovia Plus byla v předmětném období plátcem DPH a z toho důvodu bylo řízení o registraci daně zastaveno rozhodnutím Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 1. 8. 2014, č. j. 1518456/14/3312-05401-800639. Správce daně tak ještě před zahájením daňové kontroly (k tomu došlo dne 30. 3. 2015) disponoval informací, že Finanční úřad pro Zlínský kraj v řízení neprokázal naplnění podmínky dosažení obratu stanoveného § 6 odst. 1 zákona o DPH (tedy 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců). Tento závěr Finančního úřadu pro Zlínský kraj tak byl sám o sobě schopen založit důvodný předpoklad k tomu, že bude daň doměřena a správce daně touto informací disponoval před zahájením daňové kontroly.

[32] Ohledně argumentace stěžovatele vztahující se k tomu, že nekontaktnost dodavatele nelze přičítat k tíži daňovému subjektu a sama o sobě nemůže vést k neuznání nároku na odpočet daně, zdejší soud dává v obecné rovině za pravdu stěžovateli, nicméně v projednávané věci se nejednalo o pochybnost jedinou a ve světle výše uvedeného ji nelze přejít pouhým obecným odkazem na její samostatnou nepoužitelnost. Smyslem výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení je šetření nákladů řízení, a to jak ve vztahu ke správci

pokračování

daně, tak daňovému subjektu. Daňový subjekt je motivován především výší příslušenství, jelikož mu správce daně v případě řádného dodatečného daňového tvrzení nestanoví penále, jako je tomu v případě daňové kontroly, která stojí značné finanční prostředky a vytěžuje personální kapacity správce daně. Na základě této výzvy nicméně ještě nedochází k doměření daně jako takové, jelikož daňový subjekt má možnost trvat na správnosti poslední známé daňové povinnosti a toto své tvrzení správci daně doložit, čímž může rozptýlit pochybnosti správce daně, popřípadě napravit jeho pochybení ještě před zahájením daňové kontroly (srov. LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 605.). V takovém případě tak nelze hovořit o tom, že by nekontaktnost společnosti Chodovia Plus šla k tíži žalobkyni, ale naopak by se v případě výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení jednalo o postup ve prospěch žalobkyně. Tato argumentace stěžovatele tak nemůže obstát.

[33] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval dostatečnými informacemi k tomu, aby založily důvodný předpoklad pro doměření DPH žalobkyni. Kombinace nekontaktnosti společnosti Chodovia Plus jakožto deklarovaného dodavatele žalobkyně a skutečnosti, že v rozhodném období nebyla tato společnost registrována jako plátce DPH (když bylo navíc zastaveno řízení o její registraci k DPH právě z důvodu, že nebylo prokázáno naplnění obrátového kritéria), ve svém souhrnu přesahuje rovinu pouhých dílčích indicií směřujících k možnému doměření daně. Správce daně tak byl povinen vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[34] Nejvyšší správní soud se dále zabýval dělitelností výroku rozhodnutí stěžovatele. K dělitelnosti výroku se krajský soud vyjádřil tak, že se jedná o výrok nedělitelný, a zrušil proto rozhodnutí stěžovatele jako celek. Ve zbytku rozsudku pak potvrdil, že žalobkyně neprokázala, že by jí předmětné plnění dodala společnost Chodovia Plus, ani jiný subjekt, který by byl v postavení plátce DPH, přestože jak v průběhu daňového řízení, tak i navazujícího řízení soudního byla žalobkyně opakovaně vyzývána k doložení těchto skutečností. Neučinila tak ani po rozhodnutí Soudního dvora a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater Pro Chemie*. Lze proto souhlasit s výkladem stěžovatele, že krajský soud považoval DPH za vyměřenou v souladu se zákonem, skutkový stav byl v řízení dostatečně prokázán a žalobkyni se nepodařilo prokázat naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Žalobkyni se tak nepodařilo unést důkazní břemeno, že jí bylo předmětné plnění dodáno plátcem DPH. Z hlediska oprávněnosti doměření daně je tak otázka uzavřena a jako nezákonné vyhodnotil krajský soud pouze stanovené penále z důvodu absence výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu (viz výše v odůvodnění tohoto rozsudku).

[35] Otázkou dělitelnosti výroku rozhodnutí správních orgánů se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně, například v usnesení ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 83/2017-103, podle kterého „není a priori vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily toliko některý z výroků napadeného rozhodnutí, popř. část některého z výroků. Dělitelnost výroku napadeného rozhodnutí však závisí nejen na výroku samém, ale také na oddělitelnosti posouzení skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k výroku“. V rozsudku ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že lze „prostřednictvím čísel jednacích jednotlivých rozhodnutí jednoznačně vymezit, která část výroku

rozhodnutí žalovaného se zrušuje, resp. která rozhodnutí správce daně se zrušují“. Podle tohoto rozsudku se v takovém případě nejedná o prolomení kasačního principu správního soudnictví, protože dochází toliko ke zrušení části výroku, a nikoliv jeho změně. Zároveň se jedná o projev procesní ekonomie, jehož výsledek by byl naprosto stejný, pokud by krajský soud zrušil celé rozhodnutí žalovaného a zavázal jej svým závazným právním názorem ke zrušení těch rozhodnutí správce daně nebo jejich částí, která krajský soud shledal nezákonnými. Oddělitelnost výroku je pak nutno posuzovat z hlediska obsahu a předmětu práv, nikoliv pouze z jazykové formulace, viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2012, č. j. 8 Azs 17/2011-80, podle kterého „[b]ýt se může podle zdejšího soudu jednat z hlediska jazykové formulace o výrok jediný, obsahem a předmětem práv, o nichž je rozhodováno, se jedná o různé výroky.“

[36] Na základě judikturního vývoje, zejména výše zmíněného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, případně rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 105/2015-44 a ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, došlo k novelizaci daňového řádu, který od 1. 1. 2021 v § 87 odst. 4 výslovně zakotvuje, že „[d]ojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.“ Z této změny je tak zcela zjevný úmysl zákonodárce nepenalizovat daňové subjekty v případech porušení povinnosti správce daně k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Přestože se jedná o úpravu, která byla přijata až po skončení daňového řízení, nelze od ní vzhledem k předcházející judikatuře odhlížet.

[37] Ve světle výše uvedeného je možno konstatovat, že v projednávané věci lze oddělit část výroku rozhodnutí stěžovatele vztahující se k doměření daně a ke stanovení penále, přestože je takto stěžovatel výslovně nevymezil. Penále je svou povahou sankcí za nesplnění daňové povinnosti. Z podstaty věci tak netvoří součást daně, ale jedná se pouze o její příslušenství. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. Pokud by tak správce daně postupoval v souladu se zákonem a vyzval žalobkyni k dodatečnému daňovému tvrzení, žalobkyni by povinnost k jeho platbě vůbec nemusela vzniknout. Krajský soud tak mohl zrušit pouze část výroku v rozsahu nezákonně stanoveného penále, jelikož ve zbytku odůvodnění dospěl k závěru, že doměření DPH bylo provedeno v souladu se zákonem.

[38] Tímto způsobem ostatně postupoval Krajský soud v Brně ve stěžovatelem odkazovaném rozsudku ze dne 3. 12. 2020, č. j. 30 Af 55/2016-143. Zdejší soud si je vědom toho, že tento rozsudek byl posléze zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 9 Afs 301/2020-85. Šlo však o zrušení z jiných důvodů, než kvůli konstatované dělitelnosti výroku (zejména proto, že v daném případě naopak správce daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu povinen nebyl). Samotné závěry týkající se dělitelnosti výroku nebyly Nejvyšším správním soudem nijak rozporovány, a je tak možné je aplikovat. Lze si proto dobře představit, že by výrokem krajského soudu bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele v rozsahu, v jakém potvrzovalo platební výměry správce daně, kterými byla stanovena povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a ve zbytku (tj. v rozsahu, kterým rozhodnutí stěžovatele potvrdilo oprávněnost doměření

pokračování

DPH) by byla žaloba zamítnuta. Byla by tak zrušena pouze nezákonná část výroku rozhodnutí stěžovatele týkající se penále, při zachování doměření daně v souladu se zákonem. Zároveň by nedošlo k narušení kasačního principu správního soudnictví, jelikož by materiálně nedošlo ke změně výroku, ale pouze ke zrušení jeho části (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51).

[39] Uvedený postup je namístě tím spíše, že krajský soud rozhodl tak, že fakticky znemožnil opětovné doměření DPH. Podle § 101 odst. 1 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2012, byl plátce daně (zde žalobkyně) povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, přičemž zdaňovacím obdobím ve smyslu tohoto ustanovení je kalendářní měsíc (viz § 99 odst. 2 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, výslovně potvrdil nepřekročitelnost maximální lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu, když uvedl že *„pokud se v souvislosti se stanovením daně vede před soudem ve správním soudnictví řízení, které bylo zahájeno po 31. 12. 2010, nestaví se lhůta pro stanovení daně podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V tom případě se však nestaví nejdelší možná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.“* Objektivní prekluzivní lhůta k doměření daně tak pro jednotlivá zdaňovací období uběhla ve dnech 25. 5. 2022, 25. 6. 2022 a 25. 7. 2022. Krajský soud přitom rozsudek vydal dne 12. 7. 2022, tj. po uplynutí této prekluzivní lhůty za období duben a květen 2012 a stěžovateli doručil napadený rozsudek dne 8. 8. 2022. Přestože tak v okamžiku rozhodování krajského soudu teoreticky připadalo do úvahy opětovné doměření daně alespoň za zdaňovací období červen 2012, v době, kdy se rozsudek dostal do sféry vlivu stěžovatele, již odpadla i tato (v pravdě teoretická) možnost. Stěžovateli za této situace nezbyvá než postupovat podle § 111 odst. 6 daňového řádu a měl by zrušit rozhodnutí správce daně (tj. všechny tři dodatečné platební výměry) a řízení zastavit. Další vedení správního řízení tak v rozporu se závazným právním názorem soudu nepřipadá v úvahu. Došlo tak k paradoxní situaci, kdy, přestože krajský soud konstatoval zákonnost doměření daně, a tudíž nezákonnost daňového odpočtu žalobkyně, svým rozhodnutím tuto nezákonnost aproboval bez možnosti stěžovatele daň opětovně doměřit. Způsobil tak nezákonnost svého rozsudku z důvodu nesprávného právního posouzení.

V. Závěr a náklady řízení

[40] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek krajského soudu s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[41] V dalším řízení je krajský soud vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), který lze shrnout takto: správce daně byl povinen vyzvat žalobkyni k dodatečnému daňovému tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu a jejím nevydáním došlo k nezákonnému stanovení penále. Výrok rozhodnutí stěžovatele je přes svou jazykovou formulaci dělitelný na části vztahující se k jednotlivým dodatečným platebním výměrům k doměření DPH a penále.

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

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. listopadu 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu