



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **IMAO electric CZ, s. r. o.**, se sídlem Pekařská 1640, Kunovice, zastoupena Mgr. Markem Zvěřinou, advokátem se sídlem U Hranic 1384/9, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 50916/19/5300-21443-701707, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2021, č. j. 30 Af 15/2020-45,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2021, č. j. 30 Af 15/2020-45, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 12. 2019, č. j. 50916/19/5300-21443-701707, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro kraj Vysočina ze dne 29. 1. 2013, č. j. 45539/13/2913-05700-703011, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a nákladů řízení o kasační stížnosti částku 20 342 Kč k rukám jejího zástupce, Mgr. Marka Zvěřiny, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení žalobě a nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro kraj Vysočina (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 1. 2013, č. j. 45539/13/2913-05700-703011, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 1 117 878 Kč a sdělil penále ve výši 223 575 Kč, neboť žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění spočívající v nákupu kabelů od společnosti Hot light rays s. r. o. (dále jen „Hot light rays“), na jehož základě si nárokovala odpočet daně na vstupu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 5. 2014, č. j. 13553/14/5000-14305-70107, odvolání žalobkyně zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Brně, který nejprve rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 9. 6. 2016, č. j. 30 Af 50/2014-38, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný totiž bez dostatečného vysvětlení změnil důvod pro odepření nároku na odpočet DPH žalobkyni. Zatímco správce daně tvrdil, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění, resp. přijetí plnění způsobem, jaký byl deklarován na daňových dokladech, žalovaný dospěl k závěru, že se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH. Kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, zamítl.

[3] Žalovaný následně pokračoval v řízení a oproti svému předchozímu rozhodnutí se ztotožnil se závěry finančního úřadu. Odvolání žalobkyně zamítl rozhodnutím ze dne 28. 6. 2017, č. j. 27730/17/5300-21443-701707 a prvostupňové rozhodnutí potvrdil s tím, že žalobkyně neprokázala rozhodné skutečnosti týkající se pořízení předmětných kabelů, zejména existenci předmětu plnění. Podle žalovaného se jedná o situaci, kdy se plnění vůbec neuskutečnilo, resp. je prokázáno, že se neuskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu.

[4] Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně opět podala žalobu, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2018, č. j. 30 Af 55/2017-41, zamítl. Klíčovou otázkou bylo, zda se žalovaný řídil závazným právním názorem krajského soudu a Nejvyššího správního soudu. Krajský soud dospěl k závěru, že ano. Žalovaný opustil svůj předchozí právní názor, že transakce byla zasažena daňovým podvodem, a uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 odst. 1 zákona o DPH (tj. přijetí zdanitelného plnění a jeho použití v rámci ekonomických činností plátce). Dále krajský soud konstatoval, že žalovaný zpochybnil faktické přijetí zdanitelného plnění v tom smyslu, že se neuskutečnilo způsobem uvedeným na daňovém dokladu.

[5] Proti poslední citovanému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018-32, vyhověl a zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění Nejvyšší správní soud uvedl, že rozhodnutí žalovaného i nadále obsahuje natolik rozporné závěry, že je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Uvedl, že bude na žalovaném, aby jednoznačně vyjasnil, na kterém ze svých závěrů obsažených v rozhodnutí o odvolání trvá – zda nebylo prokázáno uskutečnění plnění jako takového (faktické přijetí plnění), či plnění bylo uskutečněno, ale jiným než deklarovaným způsobem.

[6] V řadě již třetím rozhodnutím žalovaný opět zamítl odvolání žalobkyně a ztotožnil se se závěry správce daně. V případě žalobkyně došlo k prvotnímu zpochybnění

pokračování

předložených dokladů kvůli nekontaktnosti dodavatele, ale také na základě dalších zjištění týkajících se podezřelých okolností celé transakce (nesrovnalosti ohledně kontaktů mezi žalobkyní a společností Hot light rays či okolnosti dodávek kabelů společnosti ROSS Holding a. s.). Tyto pochybnosti byly dostačující pro přesun důkazního břemene na žalobkyni. Závěry správce daně byly navíc založeny na zásadních zjištěních ohledně stavby „City park Jihlava“, kam měly být kabely dodány a kde měly být použity. Povolení k předčasnému užívání této stavby (trafostanice TS 1, TS 2 a vedení VN) bylo vydáno 9. 6. 2008, dne 30. 9. 2008 bylo provedeno místní šetření na základě žádosti investora o povolení zkušebního provozu a dne 20. 10. 2008 bylo toto povolení vydáno. Silnoproudá elektroinstalace tak musela být zabudována před 9. 6. 2008, slaboproudá do konce září 2008. Žalobkyně (zapsaná do obchodního rejstříku 14. 10. 2008) tak nemohla dodávku kabeláže na stavbu dne 31. 10. 2008 realizovat. V té době totiž již byly všechny elektroinstalace na předmětné stavbě zhotoveny. Tato zjištění tak vyvolávají další vážné pochybnosti o tom, že celá transakce proběhla tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, resp. Jak žalobkyně celou dobu tvrdí.

[7] Krajský soud rozsudkem č. j. 30 Af 15/2020-45 (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného zamítl. Shledal, že se žalovaný držel závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku č. j. 1 Afs 258/2018-32 a jednoznačně založil napadené rozhodnutí na závěru, že stěžovatelka vůbec neprokázala, že by přijala deklarované zdanitelné plnění. Na tom nemohou nic změnit ani některé nepřiliš šťastné formulace žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí – z celkového kontextu totiž dle krajského soudu bylo zjevné, jaké byly závěry žalovaného.

[8] Krajský soud se stejně tak ztotožnil se závěry žalovaného, že nebylo důvodné provádět žalobkyní navrhované důkazní prostředky. Svědecké výpovědi odběratele žalobkyně totiž nemohly prokázat přijetí deklarovaného plnění, pokud správce daně prokázal, že neexistovala žádná spojitost mezi deklarovaným dodavatelem a odběratelem zdanitelného plnění žalobkyně (odběratel zdanitelného plnění uvedl, že se s deklarovaným dodavatelem žalobkyně nezná, ačkoliv žalobkyně tvrdila v průběhu daňové kontroly něco jiného). Stejně tak nebylo pochybením neprovedení svědecké výpovědi likvidátorky Hot light rays, neboť ta se stala likvidátorkou až tři roky poté, co se mělo deklarované plnění uskutečnit, a stěží proto mohla vypovídat jako svědek o průběhu obchodní spolupráce mezi žalobkyní a jejím deklarovaným dodavatelem (Hot light rays). Likvidátorka mohla nanejvýš dodat další formální doklady (účetnictví) společnosti Hot light rays, které by však nemohly prokázat tvrzení stěžovatelky, neboť by tyto formální doklady byly zpochybněny stejným způsobem, jakým byly zpochybněny i formální doklady žalobkyně.

## II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností založenou na důvodech, které opírá o § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka v první řadě opakuje, že se žalovaný nedržel závazného právního názoru vyjádřeného v rozsudku č. j. 1 Afs 258/2018-32. Z napadeného rozhodnutí žalovaného stále není zjevné, zda založil napadené rozhodnutí na závěru, že stěžovatelka vůbec neprokázala přijetí zdanitelného plnění, nebo pouze neprokázala, že bylo zdanitelné plnění přijato tak, jak bylo deklarováno předloženou formální dokumentací. Krajský soud sám přiznal dílčí nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí žalovaného a následně nepřipustně domyslel závěry žalovaného za něho přímo v napadeném rozsudku.

[11] Stěžovatelka taktéž opakuje své tvrzení, že v řízení měly být provedeny jí navrhované důkazy. Jejich neprovedením žalovaný neumožnil stěžovatelce dostatečným způsobem hájit svá práva. Krajský soud měl opět výhrady k odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného (ten se s navržením svědeckých výpovědí explicitně nevypořádal), avšak neshledal v tomto pochybení žalovaného důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uznává, že v napadeném rozhodnutí existuje několik vět, z nichž by se mohlo zdát, že závěry žalovaného jsou rozporné. Když však tyto věty nejsou vytrženy z kontextu celého odůvodnění, je zjevné, že závěry, na nichž žalovaný založil odůvodnění napadeného rozhodnutí, jsou jednoznačné. Tuto skutečnost zcela správně vyhodnotil i krajský soud.

[13] Žalovaný dále k namítanému pochybení při dokazování v daňovém řízení uvádí, že se zcela dostatečně vypořádal se všemi důkazními prostředky. U těch, které neprovedl, vysvětlil existenci zákonných důvodů pro takový postup. Žalovaný uznává, že explicitní vypořádání chybí u navrhované svědecké výpovědi insolvenční správkyne dodavatele žalobkyně. Tato skutečnost je však dána pouze tím, že napadené rozhodnutí je v řadě již třetí verzí rozhodnutí žalovaného. S navrhovaným důkazním prostředkem se žalovaný dostatečně vypořádal v obou předchozích verzích napadeného rozhodnutí a v nyní projednávané věci pouze zapomněl zkopírovat příslušnou pasáž z předchozích verzí do posledního napadeného rozhodnutí. K této skutečnosti by však mělo být přihlédnuto, neboť stěžovatelka musela být srozuměna s důvodem neprovedení této svědecké výpovědi; přestože byla předchozí napadená rozhodnutí žalovaného formálně zrušena, stále jsou součástí správního spisu a byla stěžovatelce řádně doručena.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl přitom k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je zatíženo vadou, k níž musí přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Podle § 148 odst. 5 daňového řádu *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.* Podle § 264 odst. 4 daňového řádu *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto*

pokračování

*zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[16] Pokud tedy započala lhůta pro stanovení daně běžet za účinnosti zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „ZSDP“), a běh této lhůty neskončil do účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011), počátek běhu lhůty se posuzuje podle ZSDP, samotný běh a délka lhůty pak podle daňového řádu.

[17] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 23. 3. 2023, č. j. 2 Afs 264/2021-34, přerušil řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“). Před rozšířeným senátem totiž probíhalo řízení pod sp. zn. 9 Afs 95/2021 (RS 6/2022), jehož předmětem byl výklad ustanovení o stavení běhu lhůt pro stanovení daně, které započaly běžet za účinnosti ZSDP a nedoběhly do účinnosti daňového řádu (konkrétně o stavení takovýchto lhůt podle § 41 s. ř. s.).

[18] Rozšířený senát rozhodl o otázce rozhodné pro přerušení řízení v nyní projednávané věci rozsudkem ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64. V něm 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.“ Rozšířený senát uvedl, že tento právní závěr vychází zjevně ze samotného znění § 264 odst. 4 daňového řádu, který na běh lhůt započatých podle ZSDP a nedoběhnuvších do účinnosti daňového řádu aplikuje nepravou retroaktivitou novou právní úpravu. Dále uvedl, že si je vědom, že dosavadní opačná judikatura je poměrně ustálená a početná. To však nic nemění na tom, že je v rozporu s jasným zněním zákona, kterému musí ustoupit. Opačná judikatura totiž v podstatě odmítla zákonnou koncepci nepravé retroaktivity, koncepci, jejíž ústavnost nezpochybnil ani Ústavní soud [nález ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14 (N 165/78 SbNU 469; 299/2015 Sb.)].

[19] V nyní projednávané věci započal běh lhůty pro stanovení daně stěžovatelce podle § 47 ZSDP uplynutím zdaňovacího období, k němuž se lhůta vztahovala, tj. 1. 1. 2009, a nedoběhla do účinnosti daňového řádu (tedy do 31. 12. 2010, neboť nový daňový řád nabyl účinnosti 1. 1. 2011). Nejvyšší správní soud proto aplikoval závěry rozsudku rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 95/2021-64 na nyní projednávanou věc, neboť rozhoduje za obdobných skutkových okolností. Podle § 148 odst. 5 daňového řádu, kterým by se měl řídit běh a délka lhůty, však lhůta pro stanovení daně, jež začala běžet 1. 1. 2009, uplyne nejpozději 10 let od jejího počátku, tj. v nyní projednávané věci 31. 12. 2018. Napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byla pravomocně stanovena daň stěžovatelce, však bylo vydáno 16. 12. 2019, tedy téměř rok po uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty.

[20] Proto je třeba zrušit napadený rozsudek a s ním i napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i platební výměr prvostupňového správce daně, a to pro prekluzi práva stěžovatelce daň stanovit.

[21] Samotné důvody kasační stížnosti, jež uplatnila stěžovatelka, není třeba vypořádat, jelikož prekluze práva stanovit daň je bez dalšího nutným a dostatečným důvodem zrušení rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, jakož i platebního výměru prvostupňového správce daně. Právní závěr o prekluzi práva stanovit daň též jednoznačně předurčuje i další postup žalovaného, jemuž bude věc vrácena, a prvostupňového správce daně – daňové řízení musí skončit bez doměření sporné daně stěžovatelce.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, zrušil podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. i napadené rozhodnutí žalovaného a platební výměr prvostupňového správce daně.

[23] Protože soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správních orgánů dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a soud rozhoduje o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (podobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98, ve vztahu k rozhodování o nákladech řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti krajským soudem).

[24] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč) a dále náklady na zastoupení advokátem.

[25] V řízení o žalobě jde o odměnu za dva úkony právní služby, a to za převzetí a přípravu zastoupení a podání žaloby, v řízení o kasační stížnosti pak za jeden úkon, a to za podání kasační stížnosti (§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)).

[26] Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Zástupci stěžovatelky tedy náleží odměna za tři úkony právní služby ve výši 3 x 3100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 10 200 Kč. Protože zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, navýšil Nejvyšší správní soud náhradu o 2142 Kč odpovídající 21% sazbě této daně.

[27] Celkem tak náklady řízení činí 20 342 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce Mgr. Marka Zvěřiny, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

pokračování

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

V Brně dne 27. listopadu 2023

JUDr. Karel Šimka  
předseda senátu