



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Egon Hýbl**, bytem a místem podnikání V Hliníku 1015/12, Zábřeh, zast. Mgr. Martinou Pešákovou, advokátkou, se sídlem Kozinova 2, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11427/18/5300-21441-703172 a č. j. 11450/18/5300-21441-703172, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 18. 2. 2020, č. j. 65 Af 46/2018-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, k rukám jeho zástupkyně Mgr. Martiny Pešákové, advokátky, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Zábřehu (dále jen „správní orgán prvního stupně“) zahájil dne 13. 1. 2010 u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007 až 3. čtvrtletí 2009. Dne 4. 5. 2010 byla daňová kontrola rozšířena o zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009. Daňová kontrola byla ukončena dne 26. 4. 2012. V návaznosti na ukončenou daňovou kontrolu vydal správní orgán prvního stupně dne 9. 5. 2012 dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty podle pomůcek a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období všech čtvrtletí v letech 2007 až 2009.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Odvolání proti platebnímu výměru za 3. čtvrtletí roku 2009 zčásti v rámci autoremedury vyhověl správní orgán prvního stupně rozhodnutím ze dne 26. 10. 2012, které následně žalobce rovněž

napadl odvoláním. Všechna odvolání žalobce byla postoupena Finančnímu ředitelství v Ostravě, od nějž je převzal v lednu 2013 (v důsledku reorganizace finanční správy) žalovaný. Ohledně zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2009 vydal žalovaný dne 16. 12. 2013 rozhodnutí č. j. 31532/13/5000-14301-703172, kterým pouze co do bankovního spojení a chybně uvedené částky změnil autoremedurní rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 26. 10. 2012 a ve zbytku je potvrdil. Ohledně ostatních zdaňovacích období, která byla předmětem daňové kontroly, vydal žalovaný dne 16. 12. 2013 rozhodnutí č. j. 31608/13/5000-14301-703172, jímž byly pouze co do bankovního spojení změněny a ve zbytku potvrzeny platební výměry za zdaňovací období všech čtvrtletí v letech 2007 a 2008 a 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2009.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného č. j. 31532/13/5000-14301-703172 a č. j. 31608/13/5000-14301-703172 žalobu (dále také jen „první žaloba“) u Krajského soudu v Ostravě, který tato rozhodnutí rozsudkem ze dne 28. 6. 2017, č. j. 22 Af 21/2014-47 (dále také jen „zrušující rozsudek č. j. 22 Af 21/2014-47“), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vyslovil přitom, že stanovení daně podle pomůcek bylo předčasné a je nutno doplnit dokazování ve správním řízení. Žalovaný jako odvolací orgán uložil správnímu orgánu prvního stupně doplnit dokazování.

[4] Na základě doplněného odvolacího řízení vydal žalovaný v záhlaví uvedená rozhodnutí (dále také jen „napadená rozhodnutí“); ta se týkala pouze dodatečných platebních výměrů č. j. 73246/12/400920806241, č. j. 73248/12/400920806241, č. j. 73251/12/400920806241, č. j. 73253/12/400920806241, č. j. 73259/12/400920806241, č. j. 73265/12/400920806241 a č. j. 73257/12/400920806241 (dále také jen „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2008 a 1., 2. a 4. čtvrtletí 2009.

[5] Rozhodnutím ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11427/18/5300-21441-703172, žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 9. 5. 2012, č. j. 73257/12/400920806241, kterým mu byla doměřena podle pomůcek daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 ve výši 147.531 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 29.506 Kč. Snížil výši daně z přidané hodnoty na 65.123 Kč a hodnotu penále na 13.024 Kč. Rozhodnutím ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11450/18/5300-21441-703172, žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti platebním výměrům ze dne 9. 5. 2012, č. j. 73246/12/400920806241, č. j. 73248/12/400920806241, č. j. 73251/12/400920806241, č. j. 73253/12/400920806241, č. j. 73259/12/400920806241 a č. j. 73265/12/400920806241, které změnil pouze v části, týkající se informací ohledně bankovního spojení.

II.

[6] Žalobce brojil proti oběma napadeným rozhodnutím žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“). Ten shora označeným rozsudkem zrušil napadená rozhodnutí a v nich přezkoumávané dodatečné platební výměry.

[7] Krajský soud se především zabýval tím, zda žalovaný respektoval právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47. Dospěl přitom k závěru, že nikoliv, neboť žalovaný odmítl provést dokazování pomocí tzv. kontroly korunou.

pokračování

Žalovaný sice v napadených rozhodnutích vysvětlil, proč považuje tento důkazní návrh za neproveditelný, avšak tato argumentace byla podle krajského soudu namísto v případné kasační stížnosti proti zrušujícímu rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47, a nikoliv v následně vydaných a nyní žalobou napadených rozhodnutích. Žalovaný nebyl oprávněn uvedený důkazní návrh neprovést a nic na tom nemění skutečnost, že svůj postup v napadených rozhodnutích odůvodnil. Námitku neprovedení dokazování pomocí tzv. kontroly korunou proto shledal krajský soud důvodnou.

[8] Krajský soud přisvědčil také žalobní námitce nesprávného posouzení a interpretace opakované výpovědi svědkyně K. Vyslovil, že odpověď svědkyně na otázku „*Považujete vzhledem k výše uvedenému zápisu na jednotlivých řádcích pracovních listů k inventurám za přečíslování zboží?*“ byla vázána k příkladu uvedenému správním orgánem prvního stupně a s ohledem na vypuštění tohoto příkladu žalovaným v napadených rozhodnutích byla odpověď svědkyně zcela vytržena z kontextu celé odpovědi, a to bez ohledu na argumentaci žalovaného uvedenou v bodech 66 napadených rozhodnutí. Žalovaný tedy pochybil, neposuzoval-li opakovanou výpověď svědkyně K. v celém jejím kontextu a zaměřil se pouze na úzkou část této výpovědi, z níž dovodil pro žalobce nepříznivé závěry.

[9] Krajský soud se rovněž ztotožnil s námitkou, že žalovaný nedůvodně neprovedl důkaz tzv. konečnými pracovními listy. Shledal totiž postup žalovaného, který v existenci těchto tzv. konečných pracovních listů spatřoval pouze účelové tvrzení žalobce, nesprávným. Žalobce nikterak nepochybil, navrhl-li v rámci odvolacího řízení v návaznosti na seznámení se se zjištěními správce daně provedení uvedeného důkazu, který podle jeho názoru mohl svědčit ve prospěch jím uplatněných tvrzení.

[10] Krajský soud tedy s ohledem na uvedené závěry uzavřel, že se žalovaný ve správním řízení dopustil vad, které měly vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a rovněž, že žalovaný v důsledku svého vadného postupu nezjistil v potřebném rozsahu skutkový stav ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Opětovně tudíž označil stanovení daně žalovaným podle pomůcek za předčasné, jelikož tento dostatečně neověřil, že daň není možné stanovit dokazováním.

[11] Krajský soud se však také zabýval otázkou, zda marně uplynula lhůta ke stanovení daně. Jelikož v nynějším případě začala tato lhůta ve vztahu ke všem projednávaným zdaňovacím obdobím běžet před účinností daňového řádu (před 1. 1. 2011), vycházel při posouzení této otázky z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218. Krajský soud dovodil, že v projednávané věci uplynula objektivní lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku, tedy nejpozději dne 25. 1. 2020, a to bez ohledu na probíhající soudní řízení (zahájené žalobou podanou až za účinnosti daňového řádu). Měl totiž za to, že s ohledem na závěry citovaného rozsudku § 148 daňového řádu vylučuje užití § 41 s. ř. s. o stavení běhu lhůt. Krajský soud současně vysvětlil, že za situace, pokud by neshledal jiný důvod ke zrušení napadených rozhodnutí, tak jako tomu je v nynějším případě, nemohl by k uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení přihlídnout s ohledem na znění § 75 odst. 1 s. ř. s., jelikož napadená rozhodnutí byla vydána před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Jelikož ale shledal důvody pro zrušení napadených rozhodnutí, dospěl k závěru, že v posuzované věci při zjištění uplynutí objektivní lhůty ke stanovení daně v průběhu soudního řízení bylo na

místě zrušit kromě napadených rozhodnutí také dodatečné platební výměry. Pouhé vrácení věci žalovaného totiž považoval za formalistické za situace, kdy by v dalším řízení žalovaný nemohl učinit nic jiného než zrušit dodatečné platební výměry a řízení zastavit.

III.

[12] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní proti rozsudku krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) brojí kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Stěžovatel se neztotožňuje se závěrem, že by v řízení po vydání zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 nerespektoval závazný názor Krajského soudu v Ostravě v něm obsažený. Má za to, že jej uvedený krajský soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 výslovně nezavázal k tomu, aby provedl důkazní návrh tzv. kontroly korunou za každé situace, ale pouze vyslovil, že se neztotožňuje s odůvodněním nemožnosti tento důkazní návrh provést. Stěžovatel nadto zdůrazňuje, že vázanost právním názorem soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 podle § 78 odst. 5 s. ř. s. není absolutní; pokud krajský soud zaváže správní orgán k provedení důkazu, který nelze z faktických důvodů provést, není možné formalisticky lpět na vázanosti právním názorem soudu. Stěžovatel je přesvědčen, že jako odvolací orgán v řízení po vydání zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 vyvinul maximální snahu se závazným právním názorem soudu řídit. Mimo jiné uložil správci daně v rámci doplnění odvolacího řízení prověřit možnosti přijmout návrh na zjištění hodnoty skladu užitím metody kontroly korunou. A následně v napadených rozhodnutích konkrétně zdůvodnil, proč nebylo možné tento důkazní návrh provést. Žalobce totiž neprokázal úplnost uskutečněných zdanitelných plnění, nedisponoval podstatnými údaji nutnými k provedení propočtu hodnoty skladu podle principu kontroly korunou, přičemž nepoužíval metodu evidence již od počátku. Na podporu svého tvrzení o nutnosti přesvědčivosti způsobu vedení evidence zásob poukázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2012, č. j. 9 Afs 5/2012-36.

[14] Krajský soud podle stěžovatele pochybil také tím, že nikterak nezohlednil v napadených rozhodnutích uvedené posouzení nemožnosti provést důkazní návrh tzv. kontroly korunou a pouze vyslovil, že uvedené argumenty měl stěžovatel uplatnit v případné kasační stížnosti proti zrušujícímu rozsudku. Zatížil proto napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[15] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že správní orgány nesprávně interpretovaly a posoudily opakovanou výpověď svědkyně K. Vytýká naopak krajskému soudu, že uvedenou žalobní námitku neposuzoval v celém kontextu. Stěžovatel totiž v napadených rozhodnutích hodnotil svědeckou výpověď paní K. nejenom v bodech 49 a 66 (na něž odkazoval krajský soud), ale také v bodech 42, 43, 50 a 53. Stěžovatel na podkladě dvou svědeckých výpovědí svědkyně K. učinil zcela logický závěr o nižší věrohodnosti druhé z výpovědí; v první výpovědi měla svědkyně jistý „výpadek paměti“, kterou žalobce omlouval věkem této svědkyně, přičemž v druhé výpovědi po 6 letech si svědkyně na požadované skutečnosti vzpomněla, což žalobce nikterak neodůvodnil. Ani jedna z výpovědí však podle stěžovatele neprokázala existenci tzv. konečných pracovních listů. Stěžovatel tedy s ohledem na uvedené popírá jakoukoliv účelovost či dovození nepříznivých závěrů pro žalobce z výpovědi této svědkyně.

pokračování

[16] Stěžovatel rovněž nepřisvědčuje závěru krajského soudu, podle nějž stěžovatel pochybil, neprovedl-li důkaz tzv. konečnými pracovními listy. Stěžovatel je přesvědčený o tom, že svůj závěr o pouhé účelovosti tohoto důkazního návrhu v napadených rozhodnutích řádně zdůvodnil. Předesílá, že tento důkaz žalobce navrhl až po 8 letech probíhajícího daňového řízení v reakci na výzvu k seznámení se s podklady pro rozhodnutí v odvolacím řízení a zůstal pouze v rovině nepodložených tvrzení; o reálné existenci tohoto důkazu přitom nesvědčila ani jedna ze svědeckých výpovědí svědkyně K., která měla tyto dokumenty vyhotovit. Stěžovatel zdůrazňuje, že ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu měl žalobce v návaznosti na své tvrzení o existenci listin, které má ve své dispozici, povinnost tyto správci daně předložit. Jelikož krajský soud uvedené skutečnosti pominul, aniž se zabýval relevantními důvody pro odmítnutí návrhu na provedení předmětného důkazu, i tím zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[17] Stěžovatel nakonec nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu ohledně uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dovojuje, že § 148 odst. 5 daňového řádu, jakožto ustanovení hmotněprávní povahy, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu (od 1. 1. 2011), avšak to pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nestanoví jinak. Uvedené přechodné ustanovení je obecně postaveno tak, aby pravidla daňového řádu mohla být využita i pro hmotněprávní lhůty, které začaly běžet před účinností nové právní úpravy, avšak dosud neskončily; současně však stanoví, že některé právní skutečnosti, resp. jejich účinky, mají být posuzovány podle dosavadních předpisů. V posuzovaném případě se odlišnost staré a nové právní úpravy vztahuje k otázce stavení maximální desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a je tedy nutno zodpovědět, zda se běh prekluzivní lhůty, započaté před účinností daňového řádu, bude posuzovat podle § 148 odst. 5 daňového řádu, či zda se běh této lhůty bude posuzovat podle dosavadních předpisů, tedy včetně použití § 41 s. ř. s.

[18] Stěžovatel v tomto ohledu poukazuje na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218, a ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012-33, z nichž dovojuje, že běh prekluzivní lhůty je staven po dobu soudních řízení u krajského i kasačního soudu. Stěžovatel dále polemizuje o tom, zda se § 41 s. ř. s. aplikuje i v případech, kdy desetiletá prekluzivní lhůta sice počala běžet před 1. 1. 2011, ale k zahájení soudního řízení došlo až po tomto datu. Dospívá přitom s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017-85, k závěru, že není relevantní, zda řízení před soudem bylo zahájeno před nebo za účinnosti daňového řádu, neboť § 148 odst. 5 daňového řádu se neaplikuje; relevantní pro posouzení toho, zda se aplikuje § 41 s. ř. s., či nikoliv, tedy zda dochází ke stavení desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření daně, je pouze skutečnost, zda započala tato objektivní lhůta běžet před účinností daňového řádu, nebo v době jeho účinnosti. V nynějším případě započala prekluzivní lhůta běžet před nabytím účinnosti daňového řádu, a tudíž bylo namístež při počítání běhu lhůty zohlednit také dobu vedení soudního řízení v nynější věci ve smyslu § 41 s. ř. s. Krajský soud tedy v napadeném rozsudku dospěl k nesprávnému závěru, že pro počítání lhůty pro stanovení daně není rozhodný jen její počátek, ale také okamžik zahájení soudního řízení.

IV.

[19] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 22. 6. 2020 navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Především zdůrazňuje, že námitku stěžovatele o nemožnosti provedení důkazního návrhu tzv. kontroly korunou kvůli neúplnému účetnictví žalobce již Krajský soud v Ostravě jednoznačně odmítl ve zrušujícím rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47; v něm se krajský soud stavem žalobcova účetnictví a jeho úplností podrobně zabýval a vyslovil, že závěry o nemožnosti stanovení daně dokazováním lze učinit až po provedení navržených důkazů, tedy logicky až po provedení důkazního návrhu tzv. kontroly korunou. Žalobce již ve své žalobě uvedl, že měl stabilní okruh dodavatelů, přesně popsal stav svého účetnictví, dal k dispozici doklady o nákupu a prodeji zboží; toto zboží jsou přitom zlaté a stříbrné klenoty, u nichž nebylo provedeno přecenění, toto zboží nepodléhá sezónním vlivům, nemá nízkou trvanlivost a dlouhodobě si zachovává svoji hodnotu.

[20] Žalobce rovněž souhlasí se závěry krajského soudu ohledně zavádějící interpretace a posouzení opakované výpovědi svědkyně K. Omlouvá přitom nevědomost některých skutečností při jejím prvním výslechu tím, že byla dotazována na skutečnosti ohledně specifických kódů, které se v daňové evidenci řešily pouze jednou za rok, a to při inventarizaci zboží, nadto ani svědkyně nepředpokládala, že bude v rámci výslechu dotazována na takové detaily. Paní K. měla jako účetní při vedení daňové evidence k dispozici tabulky kódů a u těch méně využívaných musela použít příslušnou tabulku, protože si je všechny nepamatovala. Při druhé výpovědi však již svědkyně měla o daných skutečnostech lepší povědomí, neboť před tím pomáhala s přípravou podkladů pro odvolání proti dodatečným platebním výměrům a pro správní žalobu. Podle žalobce tedy stěžovatel pochybil v tom, jak hodnotil opakovanou výpověď svědkyně K., a také v tom, že nepřihlédl ke skutečnostem v ní uvedeným.

[21] Žalobce se dále vyjadřuje k tvrzení stěžovatele, že důkazní prostředek, tzv. konečné pracovní listy, navrhl až po 8 letech probíhajícího daňového řízení. Žalobce zdůrazňuje, že konečné pracovní listy byly součástí pracovních listů, které měl správce daně k dispozici již v průběhu daňové kontroly (jako součást dokumentace pro vedení daňové evidence). Správce daně jim však nepřikládal potřebnou váhu, ani si je nedal do souvislosti s ostatními důkazy ani výpověďmi, které mu byly předloženy také již v průběhu daňové kontroly. Žalobce následně pouze využil možnosti dané mu stěžovatelem, aby navrhl další důkazy a v rámci toho upozornil na význam tohoto důkazu a navrhl jej. Je přitom zcela logické, že originály těchto dokumentů (psaných rukou účetní) nechtěl žalobce zasílat poštou stěžovateli, nebyl by však jistě problém, aby stěžovatel tyto nechal přezkoumat u místně příslušného správce daně. Pokud by nakonec stěžovatel trval na jejich předložení, žalobce by tak učinil. Stěžovatel však s odkazem na snížení reálnosti důkazu a bagatelizaci jeho významu tento důkaz neprovedl.

[22] Žalobce nakonec zcela souhlasí i se závěrem krajského soudu ohledně běhu a skončení lhůty pro stanovení daně. Uvádí, že v nynějším případě na běh a délku lhůty pro stanovení daně dopadá ode dne účinnosti výlučně daňový řád včetně § 148 odst. 5 daňového řádu o maximální desetileté prekluzivní lhůtě.

V.

[23] Stěžovatel v dalším doplnění kasační stížnosti nad rámec již uvedeného ke své argumentaci, v níž nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně uplynutí objektivní lhůty

pokračování

pro stanovení daně, poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64. Z něho podle stěžovatele vyplývá, že pokud se v souvislosti se stanovením daně vede před soudem ve správním soudnictví soudní 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 souvislosti s tím se však nestaví nejdelší možná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[24] Stěžovatel zdůrazňuje, že napadená rozhodnutí byla vydána již dne 15. 3. 2018, a tudíž v okamžiku vydání těchto rozhodnutí nemohlo dojít k uplynutí desetileté objektivní lhůty pro stanovení daně, a to ani pro nejstarší zdaňovací období (1. čtvrtletí roku 2008). Úvahy krajského soudu, resp. závěry citovaného rozsudku rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 95/2021-64, ohledně běhu lhůty pro stanovení daně tedy mají podle stěžovatele význam toliko pro následně (po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu) vedené odvolací řízení, nikoliv ale z hlediska posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí. Pokud tedy Nejvyšší správní soud dojde k závěru o důvodnosti ostatních kasačních námitek (mimo nesouhlas se závěrem krajského soudu ohledně uplynutí lhůty pro stanovení daně), vrátí věc krajskému soudu k dalšímu řízení a krajský soud na základě toho zamítne žalobu, je řešení otázky běhu desetileté objektivní lhůty pro stanovení daně provedené krajským soudem v napadeném rozsudku předčasné.

VI.

[25] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval námitky uplatněné s poukazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je přitom natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[29] Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře vyslovil, že nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou především 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. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Afs 27/2004-74). Správní 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 věnoval všem stěžejním námitkám 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).

[30] Právě uvedeným kritériím napadený rozsudek vyhověl. Krajský soud dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a předeštel relevantní a ucelené právní závěry, kterými přisvědčil žalobní argumentaci žalobce a shledal, že je nezbytné napadená rozhodnutí i dodatečné platební výměry zrušit.

[31] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů ve smyslu výše uvedených judikturních závěrů nemůže založit stěžovatelova námitka, že krajský soud při posuzování toho, zda stěžovatel v řízení po vydání zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 respektoval závazný právní názor v něm vyslovený (odstavce 11. až 14.), zcela přisvědčil tvrzením žalobce obsaženým v žalobě a nepřihlédl k odůvodnění napadených rozhodnutí, v nichž stěžovatel uvádí, že provedení dokazování prostřednictvím tzv. kontroly korunou nelze provést, a vysvětluje proč. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů nezpůsobuje ani stěžovatelova výtky, že krajský soud v napadeném rozsudku zcela povrchně, aniž by se jakkoliv zabýval relevantními důvody pro odmítnutí důkazního návrhu, vypořádal žalobní námitku týkající se nedůvodného neprovedení důkazu tzv. konečnými pracovními listy v daňovém řízení.

[32] S ohledem na to, že předeštelými námitkami stěžovatel polemizuje s rozsahem a způsobem vypořádání žalobních námitek krajským soudem, Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu rozsudek znemožňuje přezkoumat (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); taková zde však není. Ani stěžovatelův nesouhlas s odůvodněním a závěry obsaženými v napadeném rozsudku nemůže založit nepřezkoumatelnost uvedeného rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37).

[33] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, ale ani pro nesrozumitelnost, a neshledal ani jinou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost jím vydaného rozsudku, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn. Zabýval se proto zbylými kasačními námitkami, spadajícími pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[34] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že v řízení po vydání zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 nerespektoval závazný právní názor Krajského soudu v Ostravě v něm vyslovený. Je přesvědčený o tom, že jej tento krajský soud ve zrušujícím rozsudku výslovně nezavázal k tomu, aby provedl důkaz tzv. kontroly korunou za každé situace, ale pouze vyslovil, že neprovedení tohoto důkazu nebylo dostatečně odůvodněno.

pokračování

[35] Ze zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47, který je dostupný v databázi soudních rozhodnutí na www.nssoud.cz, se podává, že v něm Krajský soud v Ostravě označil závěr daňových orgánů o splnění podmínek pro stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek (správní orgány měly pochybnosti o existenci žalobcem tvrzených meziskladových převodů, tedy o úplnosti žalobcova účetnictví) za předčasné, neboť byl učiněn poté, co žalobce v daňovém řízení uplatnil důkazní návrhy, které daňové orgány neprovedly a uspokojivě nevysvětlily, proč mají za to, že jsou *a priori* neúčelné.

[36] Ze zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 vyplývá, že žalobce za účelem prokázání svých tvrzení, že převody zboží pod kódem Dp31 (příjemky) a Dp61, příp. Dp71 (výdejky), představovaly vnitřní skladové převody mezi skladovými kartami v souvislosti s prováděnými inventurami a že zboží bylo později při prodeji řádně zdaněno, konkrétně navrhoval opakovaný výslech účetní žalobce L. K., důkaz dohledáním meziskladových převodů s kódy Dp61 či Dp71 u každého kusu převáděného zboží až k jeho prodeji s doložením prodejního dokladu a rovněž prověření účetnictví výpočtem hodnoty skladu metodou tzv. kontroly korunou. Krajský soud v Ostravě v uvedeném rozsudku poukázal na to, že dovolával-li se stěžovatel nemožnosti spárování meziskladových převodů a nemožnosti tzv. kontroly korunou s ohledem na neúplnost účetnictví, tak minimálně v roce 2008 měl žalobce paragonovou řadu úplnou a v ostatních obdobích chyběla jen nepatrná část paragonů v řádu promile. Vycházejí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, Krajský soud v Ostravě zdůraznil, že neúplnost účetnictví nemusí vždy nutně být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek, a tudíž k závěru o nemožnosti stanovení daně dokazováním daňové orgány mohly dospět teprve po provedení navržených důkazů. Nadto také Krajský soud v Ostravě ve svém zrušujícím rozsudku uvedl, že i v případě, že by po doplněném dokazování podmínky pro přechod na pomůcky byly dány, bylo by na daňových orgánech, aby tyto pomůcky přizpůsobily učiněným zjištěním tak, aby byla dosažena jejich maximální vhodnost a přiměřenost.

[37] Z právě uvedených závěrů zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 tak podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že Krajský soud v Ostravě zrušil napadená rozhodnutí pro nesprávnost (předčasnost) závěru, že kvůli neúplnosti žalobcova účetnictví byly dány podmínky pro stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek. Současně uvedený krajský soud vyslovil, že daňové orgány pochybily, pokud neprovedly žalobcem navržené důkazy, kterými se snažil jejich pochybnosti o úplnosti účetnictví rozptýlit. Je tedy zcela zřejmé, že Krajský soud v Ostravě ve zrušujícím rozsudku daňové orgány v první řadě zavázal k provedení žalobcem navržených důkazů (mezi nimiž byl také návrh na prověření žalobcova účetnictví výpočtem hodnoty skladu metodou tzv. kontroly korunou, jak výše uvedeno), aby následně mohly řádně zhodnotit, zda lze daň stanovit dokazováním či je třeba přejít ke stanovení daně podle pomůcek.

[38] Nejvyšší správní soud tedy nemůže stěžovateli přisvědčit v tom, že jej Krajský soud v Ostravě ve zrušujícím rozsudku nezavázal k provedení důkazního návrhu tzv. kontroly korunou. Z tohoto zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 vyplývá opak. Krajský soud zde výslovně uvedl, že „[d]ovolával-li se žalovaný nemožnosti spárování meziskladových převodů a nemožnosti tzv. kontroly korunou s ohledem na neúplnost účetnictví, pak je třeba poukázat na to, že minimálně v roce 2008 měl žalobce paragonovou řadu úplnou. Navíc v ostatních obdobích chyběla jen nepatrná část paragonů v řádu promilí, takže bylo namístě činit

závěry o nemožnosti stanovení daně dokazováním až po provedení navržených důkazů, neboť neúplnost účetnictví nemusí vždy nutně být důvodem pro přechod na pomůcky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29 ze dne 19. 1. 2016).“ (důraz přidán soudem)

[39] Nejvyšší správní soud následně s ohledem na tento dílčí závěr a stěžovatelovu kasační námitku zkoumal, zda stěžovatel v řízení po vydání zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 respektoval tento závazný právní názor, či nikoliv. Zjistil přitom, že stěžovatel v řízení následujícím po vydání zrušujícího rozsudku tzv. kontrolu korunou neprovedl, z čehož dovodil, že stěžovatel skutečně v řízení po vydání zrušujícího rozsudku nerespektoval v něm vyjádřený závazný právní názor. Kasační argumentace stěžovatele je proto v tomto ohledu nedůvodná.

[40] Nejvyšší správní soud k právě uvedenému připomíná, že důsledkem každého zrušujícího rozsudku krajského soudu je obecně to, že okamžikem nabytí právní moci odstraní napadené správní rozhodnutí, čímž se celá věc vrací do stadia odvolacího řízení. V něm je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku. Závaznost vysloveného právního názoru ve zrušujícím rozsudku vyplývá rovněž ze samotného principu kasace a uplatní se především ve vztahu k námitkám, které byly posouzeny jako důvodné, tedy těm, na základě kterých došlo ke zrušení správního rozhodnutí. V posuzovaném případě Krajský soud v Ostravě ve zrušujícím rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 shledal jako důvodnou námitku týkající se nedostatečného zjištění skutkového stavu věci pro učinění závěru o stanovení daně podle pomůcek, protože původní rozhodnutí stěžovatele, jež byla předmětem přezkumu ve zrušujícím rozsudku, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ve zrušujícím rozsudku krajský soud zcela jednoznačně stěžovatele zavázal, jak má dále postupovat – provést žalobcem navržené důkazy (viz výše citace v odst. [38]). Zda je závěr krajského soudu ohledně nedostatečnosti skutkových zjištění správný či nikoli, není v tuto chvíli podstatné, neboť s ohledem na nepodání kasační stížnosti proti tomuto zrušujícímu rozsudku se této otázce Nejvyšší správní soud nyní věnovat nemůže. Podstatné tedy je, že se uvedeným závazným právním závěrem stěžovatel v dalším řízení neřídil.

[41] Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud rovněž zdůrazňuje, že na výše uvedeném nemůže ničeho změnit ani stěžovatelem v napadených rozhodnutích (odstavec 51) a v kasační stížnosti uváděná nemožnost důkaz tzv. kontroly korunou provést. Pokud totiž stěžovatel se závěrem zrušujícího rozsudku krajského soudu (ohledně nutnosti dostatečně zjistit skutkový stav věci a provést žalobcem navrhované důkazy) nesouhlasil, mohl a měl proti němu podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. To však stěžovatel neučinil a zrušující rozsudek kasační stížností nenapadl; logicky to tedy znamená, že se ztotožnil se závěry Krajského soudu v Ostravě a měl podle nich postupovat. To však nakonec, jak shora uvedeno, ve vztahu k provedení tzv. kontroly korunou neučinil. Nevyužil-li stěžovatel jako žalovaný správní orgán možnosti brojit kasační stížností proti závaznému právnímu názoru obsaženému ve zrušujícím rozsudku, aniž mu v tom cokoliv bránilo (a stěžovatel nic takového ani netvrdí), nemůže tak činit až v kasační stížnosti směřující proti napadenému rozsudku, který je druhým rozsudkem vydaným v této věci (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2016, č. j. 9 As 201/2015-34, nebo ze dne 3. 4. 2019, č. j. 6 As 301/2018-31).

pokračování

[42] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že správní orgány nesprávně interpretovaly a posoudily opakovanou výpověď svědkyně K.

[43] V napadených rozhodnutích stěžovatel uvedl, že ani po opětovně provedeném výslechu svědkyně L. K. nebyl prokázán soulad záznamů uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty se skladovou evidencí, a tudíž že nebylo možné stanovit daň na základě dokazování; stěžovatel tedy setrval na tom, že je třeba stanovit daň podle pomůcek. Stěžovatel zde rovněž vyslovil, že opakovaná svědecká výpověď vyvrací tvrzení žalobce, že pracovní listy dokládají přečíslování zboží v rámci dohledávání inventurních rozdílů. Poukázal přitom na stranu 7 protokolu o výslechu svědka (L. K.) ze dne 20. 11. 2017 a negativní odpověď svědkyně na otázku správce daně „*Považujete vzhledem k výše uvedenému zápisy na jednotlivých řádcích „pracovních listů k inventurám“ za přečíslování zboží?*“

[44] Nejvyšší správní soud pro přehlednost cituje celou pasáž daného protokolu o výslechu svědka (L. K.) ze dne 20. 11. 2017 související s výše citovanou otázkou správního orgánu prvního stupně:

„Otázka SD:

Považujete vzhledem k výše uvedenému zápisy na jednotlivých řádcích „pracovních listů k inventurám“ za přečíslování zboží?

Viz příklad výše na prvním řádku „pracovního listu k inventurám“ 2008, sklad 616 (stříbrné přívěšky na prodejní náměstí Osvobození):

Z		NA	
9907066/019	11	9907066/018	1

Znamená, že 11 ks zboží s číslem 9907066/019 bylo přečíslováno na 1 ks zboží s číslem 9907066/018?

Odpověď svědkyně:

„Ne“

Kasační soud s ohledem na právě uvedené přisvědčuje krajskému soudu, který v napadeném rozsudku poukázal na to, že stěžovatel v napadených rozhodnutích (odstavec 49) vypustil příklad uvedený hned za položenou otázkou „*Považujete vzhledem k výše uvedenému zápisy na jednotlivých řádcích „pracovních listů k inventurám“ za přečíslování zboží?*“. Odpověď svědkyně ve znění „*Ne*“, která zcela zřejmě směřovala k příkladu uvedenému správcem daně (tj. k otázce „*Znamená, že 11 ks zboží s číslem 9907066/019 bylo přečíslováno na 1 ks zboží s číslem 9907066/018?*“), je proto v napadených rozhodnutích vytržena z kontextu, a neodpovídá tak na primárně položenou otázku správce daně ve znění „*[p]ovažujete vzhledem k výše uvedenému zápisy na jednotlivých řádcích „pracovních listů k inventurám“ za přečíslování zboží?*“. Závěr krajského soudu, že stěžovatel pochybil, neboť opakovanou výpověď svědkyně K. neposuzoval v celém (časovém) kontextu a zaměřil se pouze na úzkou část její výpovědi, z níž dovedl pro žalobce nepříznivé závěry, je proto podle Nejvyššího správního soudu správný. Z napadených rozhodnutí je zřejmé, že stěžovatel na podkladě

chybného východiska, že „[s]vědék ve výpovědi odmítl, že by se zápisy na jednotlivých řádcích ‚pracovních listů k inventurám‘ mohly považovat za přečíslování zboží“ (odstavec 45 napadených rozhodnutí), uzavřel, že svědkyně rozhodným způsobem nepotvrdila tvrzení žalobce, že pracovní listy dokládají přečíslování zboží v rámci dohledávání inventurních rozdílů.

[45] Nejvyšší správní soud tudíž shledal námitku stěžovatele, v níž nesouhlasil se závěrem krajského soudu ohledně nesprávné interpretace a posouzení opakované výpovědi svědkyně K. daňovými orgány, nedůvodnou. Daňové orgány podle kasačního soudu pochybily při interpretaci opakované výpovědi svědkyně K. Z protokolu o výslechu svědka (L. K.) ze dne 20. 11. 2017 nelze dovodit, že by svědkyně vyloučila, že docházelo k přečíslování zboží v rámci dohledávání inventurních rozdílů, resp. že docházelo k přečíslování zboží z důvodu záměn, ke kterým (jak žalobce uvádí) docházelo vlivem velkého sortimentu nebo podobných číselných označení zboží. Z odpovědi svědkyně lze jednoznačně v kontextu jejích zbývajících odpovědí zjistit pouze to, že docházelo k narovnání rozdílů mezi inventárním soupisy zásob zboží na skladě, které obsahovaly fyzicky zjištěný stav zásob konkrétního zboží, s evidenčním stavem zásob.

[46] Upozorňuje-li stěžovatel v kasační stížnosti také na to, že krajský soud nezohlednil, že stěžovatel se hodnocení svědecké výpovědi svědkyně K. věnoval nejen v odstavcích [49] a [66] napadených rozhodnutí (na něž upozorňoval krajský soud v napadeném rozsudku), ale také v dalších částech napadených rozhodnutí, konkrétně v odstavcích [42], [43], [50] a [53], pak přesto, že uvedené je pravdou, ničeho to nemění na závěrech, k nimž dospěl krajský soud v napadeném rozsudku. Stěžejní závěr, který podle stěžovatele z opakované výpovědi uvedené svědkyně vyplynul, je totiž rekapitulován právě v odstavci [49]. V něm stěžovatel jednak dovedl, že ani po provedení opakované výpovědi uvedené svědkyně nelze dospět k závěru o možnosti stanovení daně dokazováním, neboť tato výpověď není důkazem o úplnosti a správnosti přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění za příslušná zdaňovací období a současně vyvrací tvrzení žalobce o tom, že pracovní listy dokládají přečíslování zboží v rámci dohledávání inventurních rozdílů; k tomu stěžovatel odkázal právě na v odst. [44] tohoto rozsudku citovanou pasáž z výpovědi této svědkyně. Tato výpověď je ostatně dezinterpretována i v odst. [60] napadeného rozhodnutí. V odstavci [42] napadeného rozhodnutí se stěžovatel věnoval porovnání obou výpovědí svědkyně a upozorňoval na skutečnost, že svědkyně si podrobněji vybavila rozhodné skutečnosti ve výpovědi, která byla časově vzdálenější od doby, kdy ke skutečným, o nichž vypovídala, došlo (tj. ve druhé z výpovědí). V navazující pasáži (odst. [43] napadeného rozhodnutí) pak stěžovatel pouze upozornil, že svědkyně se o existenci pracovních listů k inventurám zmínila teprve ve druhé z podaných výpovědí a v odst. [50] pak provedl úvahu ve vztahu k žalobcovu tvrzení o existenci tzv. konečného pracovního listu (k tomu v podrobnostech viz dále), které zhodnotil jako účelové právě s ohledem na obsah obou svědeckých výpovědí svědkyně K. Jedná-li se o odst. [53] napadeného rozhodnutí, zde je již opakovaná svědecká výpověď svědkyně K. zmíněna okrajově, a to v souvislosti s námitkou dvojího zdanění některých položek. Otázka dvojího zdanění však není předmětem posouzení v napadeném rozsudku ani předmětem stížnostních námitek, a tato úvaha stěžovatele obsažená (nadto nesrozumitelně) v poslední větě odst. [53] napadeného rozhodnutí je tak zcela bez významu k předmětu nynějšího řízení.

pokračování

[47] Krajský soud tedy nepochybil, pokud na tyto další pasáže napadených rozhodnutí ve svém hodnocení blíže nepoukázal, neboť jak již uvedeno, stěžejní závěry vztahující se k opakované výpovědi uvedené svědkyně byly obsaženy právě v těch částech napadených rozhodnutí, k nimž krajský soud zaujal v napadeném rozsudku stanovisko se závěrem, že byly hodnoceny jen její části vytržené z kontextu a nikoliv celý obsah opakované výpovědi včetně časových souvislostí, na něž také žalobce poukazoval (detailnější opakovaná výpověď, byť byla časově vzdálenější okamžiku, kdy se rozhodné skutečnosti udály, byla způsobena tím, že se svědkyně podílela na přípravě podkladů poskytnutých žalobcem v odvolacím řízení).

[48] Stěžovatel v kasační stížnosti také namítá nesprávnost závěru krajského soudu, podle něž bezdůvodně v daňovém řízení neprovedl žalobcem navržený důkaz tzv. konečnými pracovními listy. Je přesvědčený o tom, že svůj závěr o pouhé účelovosti tohoto důkazního návrhu v napadených rozhodnutích řádně podložil a odůvodnil.

[49] Ze správního spisu se podává, že stěžovatel po vydání zrušujícího rozsudku č. j. 22 Af 21/2014-47 v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobce s doplněním daňového řízení před vydáním rozhodnutí a vyzval jej k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení po vydání zrušujícího rozsudku a případně k doplnění důkazních prostředků, a to při zohlednění § 114 odst. 4 téhož zákona (podle kterého *směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek*).

[50] Žalobce na podporu svého závěru, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť bylo možno daň stanovit dokazováním, ve své odpovědi na seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a na výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 23. 2. 2018 (dále jen „odpověď“) upozornil stěžovatele na existenci tzv. konečných pracovních listů, které byly připojeny k účetnímu soupisu zboží, vyhotovenému k datu inventury s ručním zápisem v účetním soupisu o odsouhlasení fyzického a účetního stavu, a vyjádřil nesouhlas s hodnocením stěžovatele ohledně opakovaného výsledku svědkyně K. provedeného dne 20. 11. 2017. Konkrétně v reakci na tvrzení svědkyně K., že po porovnání kusů zboží, jí musel účetní stav sedět se skutečným stavem, uvedl, že *„[k] tomu existují v rámci účetní dokumentace důkazy, kterými jsou tzv. ‚konečný pracovní list‘ připojený k účetnímu soupisu zboží, vyhotovenému k datu inventury s ručním zápisem v účetním soupisu o odsouhlasení fyzického a účetního stavu. Z tohoto stavu se vycházelo pro další prodej zboží. Pro větší objem těchto dokumentů a vzhledem k tomu, že se jedná o originály, nebylo možné je přiložit k této odpovědi.“*

[51] Stěžovatel v napadených rozhodnutích k tomuto žalobcem navrženému důkazu vyslovil, že s ohledem na zásadní argumentaci obsaženou v odvolání týkající se předčasného závěru daňových orgánů o nutnosti použití pomůcek při stanovení daně, s ohledem na znění § 114 odst. 4 daňového řádu a na opakovanou výpověď svědkyně K. byl žalobce ke své odpovědi povinen předložit důkazy v podobě tzv. konečných pracovních listů. Jedině tak mohl žalobce případně obhájit své tvrzení, že daň v jeho případě bylo možné stanovit dokazováním. Stěžovatel však ihned poté v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že uvedené by platilo pouze za předpokladu, že by tzv. konečné pracovní listy měly odpovídající důkazní

sílu. Stěžovatel totiž v existenci tzv. konečných pracovních listů spatřoval pouze účelové tvrzení žalobce, neboť jejich existenci podle stěžovatele nepotvrdila žádná ze dvou výpovědí svědkyně K., ani předchozí vyjádření žalobce. Tyto skutečnosti podle stěžovatele jen podpořily jeho konečný závěr, že žalobce nepředložil kompletní doklady prokazující, že evidence pro daňové účely byla úplná a dostatečně transparentní pro to, aby bylo možné stanovit daň dokazováním.

[52] Nejvyšší správní soud na podkladě právě uvedených skutečností opět dává za pravdu krajskému soudu. Ten v napadeném rozsudku vyslovil, že stěžovatel uvedeným postupem porušil práva žalobce přiznaná mu daňovým řádem.

[53] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, podle něhož stěžovatel postupoval, platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků*. [...]. Je nepochybné, že v daném případě bylo v odvolacím řízení prováděno dokazování, a proto se v souzené věci aplikovalo i právě citované ustanovení daňového řádu. Jak výše uvedeno, žalobce navrhl k provedení další důkazní prostředek na podporu svého závěru, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť šlo daň stanovit dokazováním, který byl i s ohledem na výše citovaný § 114 odst. 4 daňového řádu relevantní. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu dále platí, že *[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a podle § 92 odst. 2 téhož zákona [s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Správce daně tedy musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu.

[54] Správce daně nepochybně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem, každý návrh na provedení dokazování tedy zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Stejně tak nemusí být důkazy navrhované daňovým subjektem provedeny tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V každém takovém případě je však povinen správce daně tento svůj postup spočívající v neprovedení navržených důkazů odůvodnit (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008-127, ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43, ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85, ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32).

[55] S ohledem na právě uvedené stěžovatel v souzené věci pochybil, neprovedl-li bez dalšího navržené důkazy, tzv. konečné pracovní listy (aniž by se pokusil uvedené listiny pro účely dokazování obstarat) na podkladě svých domněnek o jejich neexistenci a o účelovosti žalobcova tvrzení o jejich existenci (dovozených z toho, že se o těchto dokumentech žalobce v předchozích vyjádřeních nezmnínil a neuvedla je při svých výpovědích ani svědkyně K.). Žalobce totiž, byť v příloze své odpovědi tyto listiny správci daně nepředložil, vyjádřil

pokračování

ochotu je poskytnout. Přitom možnost účastníků řízení vyjadřovat se v jeho průběhu k jednotlivým skutečnostem a důkazům, popřípadě navrhopvat provedení dalších důkazních prostředků, je jejich základním procesním právem. Tomuto právu odpovídá povinnost správního orgánu se těmito vyjádřeními, resp. důkazními návrhy, zabývat a své úvahy o nich promítat do rozhodnutí ve věci. V nynějším případě tím, že se stěžovatel žalobcovým důkazním návrhem nezabýval proto, že usoudil na údajnou neexistenci označených listin, žalobci toto základní procesní právo upřel.

[56] Za přílehlavý považuje Nejvyšší správní soud také poukaz krajského soudu na to, že stěžovatel sice v odstavci [50] napadených rozhodnutí uvádí, že s ohledem na argumentaci žalobce o předčasnosti závěru o stanovení daně podle pomůcek, na znění § 114 odst. 1 daňového řádu a opakovanou výpověď svědkyně K., bylo jediným způsobem, jak mohl žalobce prokázat své tvrzení o možnosti stanovit daň dokazováním, to, že předloží tzv. konečné pracovní listy, avšak poté, co žalobce poukázal na tyto konečné pracovní listy, stěžovatel vyslovil, že nemají odpovídající důkazní sílu, neboť jejich existenci nic nenasvědčuje. Takový postup stěžovatele je třeba hodnotit jako rozporný s výše citovanými ustanoveními daňového řádu.

[57] Nejvyšší správní soud tedy ani této stížnostní argumentaci nepřisvědčil. Stěžovatelovo tvrzení, že uvedený důkaz (tzv. konečné pracovní listy) byl navržen až po 8 letech probíhajícího daňového řízení a že jej žalobce nepředložil poté, co jej stěžovateli navrhl, jsou s ohledem na výše uvedené, zejména pak s ohledem požadavky vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu, neopodstatněné. Pokud tyto listiny žalobce k důkazu navrhl, byť je nepředložil, pak měl stěžovatel žalobce vyzvat k jejich předložení, popřípadě ve spolupráci se žalobcem zajistit možnost seznámit se s jejich obsahem například u místně příslušného správce daně. Teprve pokud by je žalobce správci daně, resp. stěžovateli, přesto neposkytl, teprve potom by bylo možno usuzovat na účelovost žalobcových tvrzení o jejich existenci a vyvozovat z této skutečnosti navazující závěry ve prospěch nezbytnosti stanovení daně podle pomůcek.

[58] Stěžovatel nakonec v kasační stížnosti vytýká krajskému soudu i nesprávnost závěru ohledně uplynutí lhůty pro stanovení daně. Podle stěžovatele krajský soud v napadeném rozsudku chybně dovodil, že pro počítání prekluzivní lhůty není rozhodný pouze počátek jejího běhu, ale také okamžik zahájení soudního řízení. Stěžovatel má za to, že není relevantní, zda řízení před soudem bylo zahájeno před nebo po účinnosti daňového řádu, neboť § 148 odst. 5 daňového řádu se neaplikuje. Relevantní pro posouzení toho, zda se použije § 41 s. ř. s., či nikoliv, tedy zda dochází ke stavení desetileté objektivní lhůty pro stanovení daně, je pouze skutečnost, zda započala tato lhůta běžet před účinností daňového řádu, nebo v době jeho účinnosti. V nynějším případě započala objektivní prekluzivní lhůta běžet před nabytím účinnosti daňového řádu, a tudíž bylo namístě při počítání běhu lhůty zohlednit také vedení soudního řízení, které v souladu s § 41 s. ř. s. tuto lhůtu staví.

[59] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel upozorňuje, že byt' respektuje závěry plynoucí z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 95/2021-64, je třeba zohlednit, že napadená rozhodnutí byla vydána v době (14. 3. 2018), kdy ještě neuplynula desetiletá objektivní lhůta pro stanovení daně, a to ani co se týče nejstaršího zdaňovacího období (1. čtvrtletí roku 2008). Závěr krajského soudu, podle něž již v souzené

věci objektivní lhůta pro stanovení daně uplynula, tak může být relevantní pouze tehdy, pokud Nejvyšší správní soud nedovodí opodstatněnost zbylých kasačních námitek.

[60] S ohledem na to, že lhůta pro stanovení daně ve vztahu ke všem projednávaným zdaňovacím obdobím v nynější věci začala běžet před účinností daňového řádu, krajský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011-218. Zdůraznil přitom, že v projednávané věci byla první žaloba podána až po účinnosti daňového řádu, přičemž neexistují ani žádné jiné právní skutečnosti, které mají vliv na běh lhůty, které by nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, a tedy se v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu na běh lhůty pro stanovení daně užije § 148 daňového řádu, a to včetně jeho odstavce 5. Krajský soud tedy dovedl, že v posuzovaném případě uplynula lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku, tedy nejpozději dne 25. 1. 2020 (podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve spojení s § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vznikla podle krajského soudu daňová povinnost ve vztahu k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2009 uplynutím dne 25. 1. 2010), a to bez ohledu na probíhající soudní řízení, neboť s ohledem na závěry naposledy citovaného rozsudku úprava § 148 daňového řádu vylučuje užití ustanovení § 41 s. ř. s. Krajský soud také vysvětlil, že by za situace, kdy by neshledal jiný důvod ke zrušení správních rozhodnutí, tak jako tomu je v nynějším případě, nemohl k tomuto uplynutí lhůty pro stanovení daně v průběhu soudního řízení přihlídnout s ohledem na znění § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť napadená rozhodnutí byla vydána před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Jelikož však shledal žalobu ve všech uplatněných žalobních bodech důvodnou, což vedlo krajský soud ke zrušení napadených rozhodnutí, uvedený soud současně uvážil, že by stěžovatel s ohledem na vyslovenou povinnost aplikace § 148 odst. 5 daňového řádu byl v dalším řízení povinen rozhodnout o zrušení dodatečných platebních výměrů a zastavení řízení. S ohledem na tyto skutečnosti tak sám rozhodl nejen o zrušení napadených rozhodnutí, ale i dodatečných platebních výměrů.

[61] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nezpochybnuje dílčí východiska krajského soudu obsažená v napadeném rozsudku, že již první žalobu žalobce podal po nabytí účinnosti daňového řádu (po 1. 1. 2011), že předmětem nynějšího řízení u daňových orgánů je stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2008 a 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2009, že lhůta pro stanovení daně počala ve vztahu ke všem obdobím běžet před účinností daňového řádu (tedy přede dnem 1. 1. 2011) a že daňová povinnost žalobci vznikla s ohledem na § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, uplynutím 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tedy ve vztahu ke 4. čtvrtletí roku 2009 (nejméně časově vzdálenému období) uplynutím 25. 1. 2010, přičemž nejpozději od tohoto data je ve vztahu k posuzované daňové povinnosti nutné počítat počátek běhu lhůty pro stanovení daně.

[62] K této nyní nastolené právní otázce Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že se jí zabýval výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 95/2021-64 (dále také jen „rozsudek rozšířeného senátu“). Podle něj daňový řád účinný od 1. 1. 2011 obsahuje zvláštní samostatnou a ucelenou úpravu běhu lhůt včetně jejich stavení (*lex specialis*) v § 148, která tak vylučuje použití § 41 s. ř. s. V daňové oblasti se

pokračování

tedy stal § 41 s. ř. s. obsoletní. Z § 148 daňového řádu vyplývá, že i v případech, kdy se lhůta staví (podle odstavce 4), platí, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (§ 148 odst. 5 daňového řádu). Výjimkou pro překročení této nejdelší objektivní lhůty 10 let jsou jen případy stanovené v odstavcích následujících, tedy v § 148 odst. 6 a 7 daňového řádu. O ty se však v nynější věci nejedná.

[63] Právě uvedené však ani do vydání rozsudku rozšířeného senátu nebylo sporné. Spornou byla otázka, jaký je poměr nové komplexní právní úpravy běhu lhůt pro stanovení daně podle daňového řádu k daňovým povinnostem, u kterých počala tato lhůta běžet ještě před 1. 1. 2011 podle zákona o správě daní a poplatků (tak jako tomu bylo v nynějším případě). Konkrétně zda řízení před správním soudem zahájené již za účinnosti daňového řádu staví běh prekluzivní lhůty podle § 41 s. ř. s., včetně toho, že staví též běh maximální lhůty desetileté.

[64] Rozšířený senát ve svém rozsudku dovodil, že použitelnost § 41 s. ř. s. na rozběhlé prekluzivní lhůty z doby před rokem 2011 řeší druhá věta intertemporálního pravidla zakotveného v § 264 odst. 4 daňového řádu. Podle tohoto pravidla mimo jiné platí, že byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána před 1. 1. 2011, uplatní se ještě úprava § 41 s. ř. s. (ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků) a po celou dobu řízení o této žalobě (nebo o kasační stížnosti) se prekluzivní lhůta staví a tomu odpovídající doba se nepočítá do maximální desetileté lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. A naopak, byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se nestaví podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém případě však stavení lhůty neprodlužuje nejdelší možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[65] V nynější věci žalobce podal již první žalobu až po účinnosti daňového řádu. Během soudních řízení zahájených až za účinnosti daňového řádu tedy sice lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela; toto stavení však nemělo vliv na uplynutí nejdelší možné (objektivní) lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tudíž souhlasí se závěrem krajského soudu, že nejdelší desetiletá lhůta pro stanovení daně (počítaná podle nejpozdějšího zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2009) uplynula po deseti letech od jejího počátku. Nejvyšší správní soud na tomto místě toliko koriguje úvahu krajského soudu, že tato objektivní lhůta pro stanovení daně počala ve vztahu ke 4. čtvrtletí roku 2009 plynout od 25. 1. 2010. Tato lhůta v souzeném případě počíná ve smyslu § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (v rozhodném znění) od 31. 12. 2009. V souladu s § 148 odst. 5 daňového řádu tudíž uplynula dne 31. 12. 2019. Nestalo se tak před vydáním napadených rozhodnutí, ale v průběhu následného řízení před krajským soudem.

[66] Krajský soud přitom přisvědčil žalobní argumentaci, že daňové orgány stanovily daň podle pomůcek předčasně, neboť dostatečně nezjistily, že daň nelze v daném případě stanovit dokazováním (čemuž Nejvyšší správní soud přisvědčil, jak výše uvedeno). Z uvedeného důvodu dospěl k závěru o nezbytnosti zrušení napadených rozhodnutí pro vady podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. a vrácení věci stěžovateli k dalšímu řízení. Při současném závěru o tom, že pokud by v dalším řízení stěžovatel opětovně věc posuzoval, nemohl by s ohledem na uplynutí objektivní desetileté lhůty pro stanovení daně učinit nic jiného než zrušit dodatečné platební výměry a řízení zastavit, správně s poukazem na zásadu procení

ekonomie zrušil vedle napadených rozhodnutí i dodatečné platební výměry, neboť jiný postup by byl v nastalé situaci formalistický.

[67] Krajský soud tedy při posouzení věci v podstatné míře nepochybil, a přes dílčí nesprávnost týkající se určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně u posledního z posuzovaných zdaňovacích období (4. čtvrtletí roku 2009), kterou stačilo korigovat a která neměla žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku, dospěl ke správným závěrům. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VII.

[68] Nejvyšší správní soud z důvodů výše uvedených neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[69] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

[70] Žalobci, jako v řízení o kasační stížnosti úspěšnému účastníkovi, náleží náhrada nákladů řízení ve výši 4.114 Kč. Tyto náklady sestávají z odměny za zastoupení advokátem za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. S tím souvisí též náhrada hotových výdajů za tento úkon v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v rozsahu 300 Kč. Kasační soud ze spisu krajského soudu (č. l. 28) ověřil, že zástupkyně žalobce je plátkyní daně z přidané hodnoty, a proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšuje o tuto daň ve výši 714 Kč (21 % z částky 3.400 Kč). Částku 4.114 Kč je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupkyně žalobce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. ledna 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu