



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **PRAVO s.r.o.**, se sídlem Elektrárenská 351, Vodňany, zastoupená Mgr. Květou Pechouškovou, advokátkou se sídlem Na Sadech 2033/21, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 7. 2021, č. j. 28551/21/5300-21442-712906, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 2. 2022, č. j. 63 Af 5/2021 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 3. 3. 2020 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 126667/20/2211-50522-303597, jímž podle § 119 odst. 1 daňového řádu zamítl v pořadí druhý návrh žalobkyně na obnovu řízení ukončeného dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 ze dne 10. 3. 2017 č. j. 477159/17/2211-50522-307417. Tím správce daně doměřil žalobkyni DPH, neboť nedodržela podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu EU uvedené v § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), konkrétně neprokázala, že bylo zboží fyzicky dodáno na území jiného členského státu EU. Proti rozhodnutí správce daně ze dne 3. 3. 2020

podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 10. 2020, č. j. 39244/20/5300-21442-712906, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a dané rozhodnutí potvrdil. Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) na základě podané žaloby rozsudkem ze dne 20. 4. 2021, č. j. 63 Af 8/2020 - 35, rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení, neboť toto rozhodnutí trpělo vadou nepřezkoumatelnosti, jelikož se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobkyně obsaženými v odvolání i v jeho doplnění.

[2] Krajský soud žalovaného zavázal, aby se v novém rozhodnutí vyjádřil k nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 4. 2019, sp. zn. II. ÚS 216/18 (dále jen „nálezu Ústavního soudu“), na něž žalobkyně odkazovala a jehož závěry chtěla ve svém řízení aplikovat. Žalovaný měl proto povinnost posoudit, zda jsou v tomto řízení dány skutkové a právní podmínky pro jeho použití. Krajský soud dále žalovanému uložil, aby přihlédl ke všem okolnostem, které vyšly najevo i v rámci soudního řízení (zejména k tvrzení žalobkyně, že ji pracovnice správce daně nesprávně poučila o běhu objektivní lhůty k obnově řízení), a v důsledku toho, aby posoudil potřebnost provedení důkazu výsledkem této pracovnice k objasnění skutkového stavu věci. Žalobkyni pak poučil, že by měla v dalším řízení před žalovaným zvážit navržení daného důkazu.

[3] Žalovaný ve věci následně vydal nové rozhodnutí ze dne 28. 7. 2021, č. j. 28551/21/5300-21442-712906, jímž odvolání žalobkyně dle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu znovu zamítl a rozhodnutí správce daně opětovně potvrdil.

[4] Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou podanou ke krajskému soudu, jenž shledal žalobu nedůvodnou. Žalobkyně především namítala, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor krajského soudu vyslovený v předchozím rozsudku ve věci. S tím krajský soud nesouhlasil a uvedl, že žalovaný jeho závazné pokyny splnil a závěrům žalovaného, na něž v napadeném rozsudku konkrétně odkázal, není co vytknout. Podle krajského soudu se závěry nálezu Ústavního soudu na případ žalobkyně nevztahují, neboť aktuální případ nevykazuje důvody k výjimečnému nepoužití ustanovení o běhu objektivní lhůty k obnově řízení. Stejně tak žalovaný podle krajského soudu zvážil potřebnost provedení důkazu výsledkem pracovnice správce daně – v odst. 25 a 26 svého rozhodnutí uvedl konkrétní důvody, proč tento výsledek neprovedl. Krajský soud s tímto závěrem souhlasil a doplnil, že žalovaného nezavázal k provedení důkazu, ale dal mu ke zvážení, zda důkaz pro jeho potřebnost provede, anebo ne. Přestože žalovaný v rozhodnutí výslovně neuvedl závěr o nepotřebnosti provedení důkazu, z odůvodnění neaplikovatelnosti nálezu Ústavního soudu na případ žalobkyně implicitně vyplývá, proč tak neučinil. Krajský soud také vyslovil názor, že považuje tvrzení o nesprávném poučení žalobkyně o běhu lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení za účelové a vedené snahou zvrátit prekluzi objektivní lhůty pro povolení obnovy řízení.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[6] Stěžovatelka má za to, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí nijak nereflektoval závazný pokyn prvního rozsudku krajského soudu ve věci, tedy zvážit

pokračování

potřebnost provedení důkazu výsledkem pracovnice správce daně k objasnění skutkového stavu věci. Napadený rozsudek tuto vadu nezhojil, čímž došlo k porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces i s ohledem na závěry zmiňovaného nálezu Ústavního soudu.

[7] Podle stěžovatelky krajský soud sám sebe popřel, neboť ve svém prvním rozsudku ve věci žalovanému sdělil, že stěžovatelka uvedla určitá tvrzení (zejm., že ji pracovnice správce daně nesprávně poučila o běhu objektivní lhůty k obnově řízení), k nimž musí přihlídnout, vyjádřit se k nim a případně k jejich prokázání provést důkaz. V napadeném rozsudku však uvádí, že k tvrzením stěžovatelky není potřeba přihlížet, neboť jsou účelová. Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud nemůže k takovému hodnocení dospět, jestliže k němu neprovedl žádný důkaz.

[8] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že po podání prvního návrhu na obnovu řízení v dané věci proběhlo dne 14. 8. 2018 ústní jednání jednatele stěžovatelky a pracovníků správce daně, kteří jednatele vysvětlovali, že za stávajících okolností a současného výkladu § 64 zákona o DPH stěžovatelka nárok na uplatnění osvobození neprokázala. Z tohoto jednání vznikl dne 17. 8. 2018 úřední záznam. Stěžovatelka namítá, že správce daně vyhotovil tento úřední záznam až tři dny po jednání, a není proto zaručeno, že zachycuje vše, co bylo na ústním jednání řečeno. Stěžovatelka rovněž namítá, že není jasné, zda správce daně neměl vyhotovit namísto úředního záznamu spíše protokol ve smyslu § 60 zákona o DPH. Ve sporných situacích je nesplnění povinnosti sepsat o ústním jednání protokol nutné vždy vykládat k tíži správce daně. Pokud tak úřední záznam neobsahuje vše, co při ústním jednání pracovníci správce daně stěžovatelce sdělili, nemělo by se k němu přihlížet jako k relevantnímu důkazu.

[9] Stěžovatelka trvá na tom, že ji pracovnice správce daně poučila, že návrh na obnovu řízení může podat kdykoliv, a proto nenapadala rozhodnutí správce daně o zamítnutí prvního návrhu na obnovu řízení, nýbrž se snažila shromáždit důkazy k novému návrhu na obnovu řízení. Pokud by pracovnice správce daně tuto informaci stěžovatelce nepodal, tak by se stěžovatelka nejspíše odvolala a dál se ve věci se bránila, jako to činí nyní.

[10] K otázce aplikace závěrů nálezu Ústavního soudu na daný případ stěžovatelka uvádí, že krajský soud posuzoval skutkový stav aktuálního případu vůči situaci rozhodované Ústavním soudem příliš formalisticky. V napadeném rozsudku neuvedl, v čem spočívá rozdílnost obou případů. Podle stěžovatelky se žalovaný ani krajský soud nezabývali obsahem nálezu Ústavního soudu, ani závěrem, že důvěra ve výklad předpisů orgány veřejné moci včetně praxe správních úřadů je zejména v oblasti vertikálních vztahů (tj. i v oblasti daňového práva) nutná k posouzení jednotlivých skutečností daného případu. Stěžovatelka uzavírá, že je pro ni zarážející, že nesprávné poučení o běhu lhůty k uplatnění opravných prostředků nemůže mít vliv na prolomení této lhůty, jelikož zákon vždy spojuje nesprávné poučení s vlivem na běh této lhůty.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se první část námitek vztahuje k ničím nepodloženému tvrzení stěžovatelky, že ji pracovnice správce daně nesprávně ústně poučila o neexistenci časových podmínek pro povolení nebo nařízení obnovy řízení zakotvených v § 118 odst. 2 a § 119 odst. 4 daňového řádu, a to tak, že pokud stěžovatelka předloží relevantní důkazní prostředek, bude obnova řízení zahájena kdykoliv. I kdyby toto tvrzení bylo pravdivé, taková informace by byla rozporná se zákonem i správní

praxi. Stěžovatelce by tak v souladu se zásadou *ignorantia legis non excusat* nemohlo vzniknout legitimní očekávání o správnosti této informace. Pravdivost svého tvrzení však stěžovatelka neprokázala. Ani poté, co krajský soud v prvním rozsudku ve věci popsal, že by měla v pokračujícím odvolacím řízení zvážit důkazní návrh výsledkem pracovnice správce daně, toto stěžovatelka nenavrhl. Stěžovatelka tak soustavně v řízení před žalovaným ignorovala zásadu *vigilantibus iura scripta sunt*.

[12] K námitce týkající se otázky, zda měl správce daně vyhotovit o ústním jednání spíše protokol namísto úředního záznamu, žalovaný sděluje, že ji považuje za nepřijatelnou mj. ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Námitku, podle níž žalovaný nijak nereflektoval závazný pokyn prvního rozsudku krajského soudu ve věci, považuje žalovaný za nedůvodnou, neboť se závazným právním názorem zabýval v odst. 25 a 26 svého rozhodnutí, což potvrdil krajský soud v odst. 25 napadeného rozsudku.

[13] Ohledně námitky k neuplatnění závěrů nálezu Ústavního soudu na případ stěžovatelky žalovaný uvádí, že krajský soud aproboval postup žalovaného a dále rozvedl, proč je skutkový stav případu stěžovatelky odlišný od situace, o níž rozhodoval Ústavní soud. Krajský soud v odst. 23 až 30 vymezil jak tyto odlišnosti, tak i zdůvodnil, proč okolnosti případu stěžovatelky nedosahují takové výjimečnosti, aby způsobily prolomení objektivní lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení. Pokud jde o závěr stěžovatelky, že „*důvěra ve výklad předpisů orgány veřejné moci včetně praxe správních úřadů je zejména v oblasti vertikálních vztahů, tj. i v oblasti daňového práva, nutná k posouzení jednotlivých skutečností daného případu,*“ podle žalovaného stěžovatelka tuto důvěru mít nemohla, protože jí nikdo výklad předpisů týkající se prolomení dané objektivní lhůty neposkytl. Naopak, taková interpretace je zcela rozporná s právní úpravou v daňovém řádu. K námitce týkající se vlivu nesprávného poučení o běhu objektivní lhůty na prolomení této lhůty žalovaný uzavírá, že krajský soud tuto myšlenku učinil ve vztahu ke lhůtě pro povolení nebo nařízení obnovy řízení dle § 119 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatelka své tvrzení nepodpořila odkazem na relevantní ustanovení, podle něž by měla mít nesprávná informace ze strany pracovnice správce daně vliv na běh lhůty pro povolení nebo nařízení obnovy řízení a žalovanému ani takové ustanovení právních předpisů není známo.

[14] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného sdělila, že její námitka týkající se otázky, zda měl správce daně vyhotovit o ústním jednání spíše protokol namísto úředního záznamu, není nepřijatelná, neboť informace o tomto úředním záznamu zazněla poprvé až v napadeném rozsudku. Rovněž se domnívá, že jde o námitku jiného právního, nikoli skutkového důvodu. Takovou námitku lze podle stěžovatelky použít kdykoliv za řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud se v první řadě vypořádá s obecnou námitkou, podle níž žalovaný nerespektoval závazný pokyn prvního rozsudku krajského soudu ve věci. Ohledně nálezu Ústavního soudu uložil soud žalovanému, „aby podal precizní rozbor předmětného nálezu Ústavního soudu a vyřešil, zda jsou v případě žalobce dány skutkové a právní podmínky pro jeho použití.“ Pokud jde o důkaz výsledkem pracovnice správce daně, která stěžovatelku, podle jejího tvrzení, nesprávně poučila o běhu objektivní lhůty k obnově řízení, krajský soud v prvním rozsudku uvedl, že by měla stěžovatelka „v pokračujícím odvolacím řízení zvážit důkazní návrh výsledkem této pracovnice správce daně k objasnění těchto okolností, resp. žalovaný by měl zvážit potřebnost provedení takového důkazu k objasnění skutkového stavu věci,“ (zvýraznění doplněno).

[18] Podle § 119 odst. 4 daňového řádu „*o]bnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Obnovu řízení při placení daní lze povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. V ostatních případech lze obnovu řízení povolit nebo nařídít do 3 let ode dne právní moci rozhodnutí ukončujícího toto řízení.*“

[19] Žalovaný ve svém rozhodnutí v odst. 24 až 26 (na téměř dvou a půl stranách) posuzoval, zda v případě stěžovatelky existují důvody pro výjimečné neuplatnění lhůty pro zahájení obnovy řízení podle § 119 odst. 4 daňového řádu v souladu s odkazovaným nálezem Ústavního soudu. V odst. 24 podrobně popsal jak situaci, o níž rozhodoval Ústavní soud, tak obecné závěry plynoucí z daného nálezu. V odst. 25 srovnal případ řešený v nálezu a aktuální věc stěžovatelky. Na konkrétních rozdílech přitom uvedl, proč je třeba k oběma věcem přistupovat odlišně a na nynější případ závěry předmětného nálezu neaplikovat. Uzavřel zejména, že v případě stěžovatelky nebyly přítomny takové individuální okolnosti, u nichž by vedla aplikace objektivní lhůty k faktickému upření možnosti domáhat se ochrany vlastnického práva, a tím i k porušení práva na soudní a jinou ochranu. V odst. 26 se pak věnoval tvrzení stěžovatelky, podle něž ji pracovnice správce daně nesprávně poučila o běhu objektivní lhůty k obnově řízení. Žalovaný shledal, že toto tvrzení nemá žádnou oporu v úředním záznamu ze dne 17. 8. 2018 o ústním jednání ze dne 14. 8. 2018, ani v jiné části daňového spisu.

[20] Podle krajského soudu žalovaný jeho závazný pokyn splnil. Krajský soud pak závěry žalovaného v napadeném rozsudku aproboval. Žalovaný podle krajského soudu správně posoudil, že se na aktuální případ neaplikují závěry nálezu Ústavního soudu, neboť zde nejsou důvody k výjimečnému nepoužití ustanovení o běhu objektivní lhůty k obnově řízení. Stejně tak má krajský soud za to, že z daňového spisu nevyplývá, že by pracovnice správce daně sdělila stěžovateli nesprávnou informaci o běhu dané objektivní lhůty. Žalovaný se rovněž zabýval otázkou potřebnosti provedení důkazu výsledkem pracovnice správce daně a podle krajského soudu nejsou jeho závěry nepřezkoumatelné, ani nezákonné. Ačkoliv se žalovaný výslovně k neprovedení výslechu nevyjádřil, krajský soud prohlásil, že tento závěr implicitně z odůvodnění jeho rozhodnutí vyplývá.

[21] Lze tak jednoznačně konstatovat, že žalovaný závazný právní názor krajského soudu respektoval a jeho požadavkům v očích krajského soudu vyhověl. Nejvyšší správní soud k tomuto postupu nemá připomínek a souhlasí s tím, že žalovaný závazný právní názor krajského soudu dodržel.

[22] Stěžovatelka se dále domnívá, že krajský soud popřel sám sebe, neboť v prvním rozsudku ve věci zdůraznil, že žalovaný musí k některým tvrzením přihlédnout, případně k nim provést důkaz. Nyní však krajský soud tvrdí, že k námitkám stěžovatelky není potřeba přihlížet, neboť jsou účelové. Nejvyšší správní soud k tomu poukazuje na citovaný závazný právní názor krajského soudu (srov. odst. [17] výše). Krajský soud původní rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost, neboť se žalovaný nevypořádal s námitkami stěžovatelky, které uvedla v doplnění odvolání. Krajský soud tak zavázal žalovaného k vypořádání i těchto námitek a nijak přitom nehodnotil jejich obsah a relevanci. Po jejich posouzení mohl v napadeném rozsudku dospět k závěru, že způsob jejich uplatnění spojený s absencí jakéhokoliv důkazu působí účelově. Krajský soud vycházel při hodnocení účelovosti z daňového spisu a z dosavadního postupu stěžovatelky ve věci a podle Nejvyššího správního soudu není takováto úvaha nezákonná či excesivní.

[23] Další kasační námitka směřuje proti tomu, že správce daně vyhotovil úřední záznam z ústního jednání konaného dne 14. 8. 2018 až tři dny po tomto jednání, že úřední záznam neobsahuje vše, co na jednání zaznělo, a že je sporné, zda neměl správce daně vyhotovit namísto úředního záznamu protokol dle § 60 daňového řádu. Nejvyšší správní soud upozorňuje na § 104 odst. 4 s. ř. s., který upravuje mj. zákaz nových námitek v řízení o kasační stížnosti, pokud stěžovatelka mohla námitky uplatnit již v řízení před krajským soudem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2019, č. j. 1 Azs 464/2018 - 24, odst. 24, nebo ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104). Smyslem této úpravy je zachovat kasační charakter řízení o kasační stížnosti a zabránit stěžovateli, aby v kasační stížnosti uplatnil jiné důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno (srov. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol., Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, právní stav k 31. 5. 2019, dostupné v systému ASPI, k § 104 odst. 4). Ačkoliv stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného tvrdí, že vůči úřednímu záznamu ze dne 17. 8. 2018 argumentovat nemohla, neboť se o něm dozvěděla až z napadeného rozsudku, sama tento svůj závěr vyvrací v doplnění kasační stížnosti, kde uvádí, že jako první obsah úředního záznamu zmiňuje žalovaný ve svém rozhodnutí a stěžovatelka dříve obsah úředního záznamu neznala. Nejvyšší správní soud potvrzuje s odkazem na odst. 26 rozhodnutí žalovaného, že s obsahem daného úředního záznamu pracuje již žalovaný. Stěžovatelka tak tuto námitku mohla uplatnit již v řízení před krajským soudem, ale neučinila tak. Námitka je tak podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[24] Stěžovatelka také namítá, že se v důsledku tvrzeného poučení pracovníci správce daně nebránili proti jeho rozhodnutí o zamítnutí prvního návrhu na obnovu řízení, ale snažila se shromáždit důkazy k novému návrhu. Pokud by informaci o běhu objektivní lhůty nedostala, pak by nejspíš podala proti danému rozhodnutí odvolání. Stěžovatelka vychází v této argumentaci z premisy, k jejímuž prokázání v dosavadním průběhu řízení nedošlo (srov. odst. [19] výše). Pro posouzení otázky je však stěžejní, jak Nejvyšší správní soud rozvádí dále, že potenciální informace ze strany pracovnice správce daně o běhu objektivní lhůty k obnově řízení nemohla mít povahu poučení ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu (podrobněji srov. odst. [29] níže). Informace o běhu lhůt k podání návrhu na obnovu řízení vyplývá jednoznačně z daňového řádu, jak zdůraznil i napadený rozsudek v odst. 24. Stěžovatelka proto v souladu se zásadou *ignorantia legis non excusat* nemohla mít přesvědčivě za to, že její postup je zákonný a správný. Za této situace hodnotí Nejvyšší správní soud danou námitku stěžovatelky jako nedůvodnou.

pokračování

[25] Stěžovatelka má rovněž za to, že se krajský soud příliš formalisticky zabýval tím, v jakém případě Ústavní soud nález vydal, aniž by posuzoval jeho obsah a konkrétní rozdíly aktuálního případu a situace řešené Ústavním soudem. Nejvyšší správní soud před posouzením této námitky předesílá, že vychází ze závěru rozhodnutí správce daně ze dne 3. 3. 2020, podle nějž poslední den objektivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení v dané věci připadl na 26. 8. 2019. Stěžovatelka však návrh na obnovu řízení podala až dne 20. 12. 2020. O této otázce není mezi účastníky sporu.

[26] Na tomto místě Nejvyšší správní soud poukazuje na podstatné skutkové okolnosti nálezu Ústavního soudu. V roce 2002 vyměřil správce daně tehdejší stěžovatelce daň z převodu nemovitostí, načež se tehdejší stěžovatelka v roce 2012 domohla vydání pravomocného rozsudku určujícího, že vlastníkem nemovitostí, z jejichž převodu měla být daň odvedena, byla tehdejší stěžovatelka, neboť kupní smlouva na převod vlastnického práva k nemovitostem byla absolutně neplatná z důvodu padělání podpisu jejího jednatele. Následně podala ve lhůtě k tomu určené návrh na obnovu daňového řízení. Správce daně její návrh v roce 2004 zamítl s tím, že ke splnění podmínek pro obnovu řízení je nutný pravomocný rozsudek civilního soudu. Finanční ředitelství v Brně tento závěr potvrdilo a tehdejší stěžovatelku poučilo, že v jejím případě objektivní lhůta neběží a návrh na obnovu řízení je třeba podat v subjektivní lhůtě šesti měsíců od právní moci rozhodnutí civilního soudu. Poté, co tehdejší stěžovatelka v roce 2012 civilní rozsudek obdržela a návrh na obnovu řízení podala podruhé, jí orgány finanční správy navzdory předchozímu výslovnému poučení sdělily, že návrh na obnovu řízení podala opožděně, a řízení zastavily. Ústavní soud uzavřel, že za těchto okolností vedla aplikace objektivní lhůty k faktickému upření možnosti domáhat se ochrany vlastnického práva, a tím i k porušení práva na soudní a jinou ochranu zaručeného v čl. 36 odst. 1 Listiny. K takovému porušení však mohlo dojít jen proto, že v daném případě orgány finanční správy poskytly konkrétní poučení v pravomocném správním rozhodnutí adresovaném přímo tehdejší stěžovatelce, což na její straně založilo legitimní očekávání.

[27] Taková situace v nyní posuzované věci nenastala. **Prvním rozdílem je**, že z daňového spisu nelyne, že by se stěžovatelka do aktuální situace dostala zcela nedobrovolně a bez svého přičinění. Naopak, stěžovatelka ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2015 prodala zboží (konkrétně vozidlo zn. Mercedes Benz GL 63 AMG, VIN WDC166741A228007), a v důsledku následné daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Posléze doměřil stěžovatelce dodatečným platebním výměrem DPH, neboť nedodržela podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu EU uvedené v § 64 odst. 1 zákona o DPH, konkrétně neprokázala, že bylo zboží fyzicky dodáno na území jiného členského státu EU. Stěžovatelka nebyla schopna prokázat naplnění podmínek pro osvobození od DPH ani v opakovaných návrzích na obnovu řízení. V nich se dovolávala skutečností zjištěných na základě činnosti Policie ČR, která se věcí zabývala z důvodu podání trestního oznámení správcem daně na jednatele stěžovatelky pro podezření ze spáchání přečinu podle § 240 odst. 1 tr. z. a následně z důvodu podání trestního oznámení ze strany stěžovatelky na kupujícího vozidla pro podezření ze spáchání zločinu podle § 209 odst. 1 a 5 tr. z. V žalobě stěžovatelka tvrdila, že k její tíži nemůže jít skutečnost, že se Policii ČR podařilo dohledat jednoznačný důkaz o fyzickém dodání zboží na území jiného členského státu EU až po uplynutí objektivní lhůty k obnově

řízení. V kasační stížnosti pak sdělila, že i Policie ČR měla problém v rámci prověřování dohledat důkaz týkající se vývozu daného vozidla.

[28] Z uvedeného vyplývá, že stěžovatelka prodala předmětné vozidlo, ale již neprokázala naplnění podmínky jeho fyzického dodání na území jiného členského státu EU pro osvobození od DPH. Pro upřesnění je vhodné doplnit, že z rozhodnutí správce daně nelze dovodit, že by stěžovatelka, byť po uplynutí objektivní lhůty k obnově řízení, podala jednoznačný důkaz o fyzickém dodání zboží na území jiného členského státu EU. Jestliže stěžovatelka sama důkazní břemeno neunesla, nemůže se této povinnosti zbavit odkazem na to, že Policie ČR dohledávala příliš pomalu důkazy, které jsou stěžovatelce ku prospěchu. Podle ustálené judikatury totiž důkazní břemeno týkající se prokázání dodání zboží osvobozeného od DPH do jiného členského státu EU tíží stěžovatelku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Podle Nejvyššího správního soudu se stěžovatelka do popsané situace dostala sama vlastní nečinností, neboť důkaz k prokázání naplnění podmínky pro osvobození si měla opatřit primárně bez součinnosti s Policií ČR ještě v průběhu prodeje vozidla. Úkolem Policie ČR není suplovat nečinnost a nedostatečnou bdělost stěžovatelky v rámci jejích soukromoprávních aktivit. Stěžovatelka nemůže namítat, že Policie ČR jednala při prověřování jednotlivých trestních oznámení příliš pomalu, jestliže by vůbec jednat nemusela, pokud by stěžovatelka unesla důkazní břemeno v rámci daňového řízení.

[29] Jak Nejvyšší správní soud již uvedl (srov. odst. [19] výše), z daňového spisu nevyplývá, že by správce daně stěžovatelku poučil o tom, že v jejím případě objektivní lhůta neběží. To je **druhá zásadní odlišnost** aktuálního případu od věci posuzované Ústavním soudem. Ačkoliv stěžovatelka setrvala pracuje s pojmem „poučení“ a snaží se přesvědčit orgány veřejné moci, že ji pracovnice správce daně nesprávně poučila o běhu objektivní lhůty k obnově řízení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že i kdyby pracovnice správce daně tuto informace stěžovatelce sdělila, nešlo by o poučení ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu. Ten stanoví, že správce daně poskytne osobám zúčastněným na správě daní „*přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.*“ Podle Nejvyššího správního soudu však poskytnutí této informace stěžovatelce nebylo nezbytné, ani vyžadované zákonem. To se konečně odráží i v tom, že žádné *stricto sensu* poučení uvedeného obsahu daňový spis neobsahuje. Pokud pracovnice správce daně stěžovatelce tvrzenou informaci podala, mohlo stěžovatelce vzniknout nanejvýš subjektivní očekávání, které však nemohlo vzbudit legitimní očekávání, neboť informace nebyla nikde zaznamenána a byla výslovně rozporná se zněním zákona. Stejně tak stěžovatelce nemohla vzniknout žádná důvěra ve výklad předpisů orgány veřejné moci, jelikož ze spisu neplyne, že by jí nějaký výklad ve formalizované podobě byl podán. Lze také podotknout, že i v případě, pokud by pracovnice správce daně podala stěžovatelce tvrzenou informaci, nemohla by tím být způsobena vada řízení, a už vůbec by takové sdělení nemohlo ovlivnit běh objektivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení, neboť tuto otázku bezpečně upravuje daňový řád.

[30] Nejvyšší správní soud tak obecně nesdílí názor stěžovatelky, že by se závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu měly aplikovat na její případ, neboť se obě věci významně odlišují v popsanych v zásadních otázkách – individuální skutkové okolnosti aktuálního případu nevedly k faktickému odepření možnosti stěžovatelky domáhat

pokračování

se ochrany vlastnického práva, stěžovatelka byla pouze v kritických okamžicích případu nečinná, přičemž jí nemohlo vzniknout legitimní očekávání, že se na její situaci nevztáhne objektivní lhůta pro obnovu řízení, neboť informace či poučení o tomto z daňového spisu, tím méně z některého pravomocného rozhodnutí ve věci, neplyne.

[31] Nadto je třeba zdůraznit, že stěžovatelka nemá pravdu, pokud tvrdí, že krajský soud neposuzoval obsah a konkrétní rozdíly aktuálního případu a situace řešené Ústavním soudem. Nejvyšší správní soud především připomíná svou konstantní judikaturu, podle níž *„při soudním přezkumu správních rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci správní soud samozřejmě provádí samostatnou úvahu o správnosti a úplnosti skutkových zjištění správního orgánu a z nich vyvozených právních závěrů, na straně druhé nelze ztrácet ze zřetele, že účelem soudního přezkumu je, jak už slovo přezkum napovídá, hodnocení toho, co již bylo správním orgánem k věci vysloveno, ve světle oponentury obsažené v žalobních bodech. Jakkoli se lze pravdě pro omezenost lidského poznání jen přibližovat, nelze vyloučit, že se závěry přezkoumávaného správního rozhodnutí budou přezkoumávajícímu správnímu soudu jevit natolik přílehlivé, že nenalezne dostatečné množství jiných slov, jimiž by na straně jedné vyjádřil prakticky totéž a jimiž by na straně druhé přesvědčivě a pro stěžovatele uspokojivě demonstroval, že uvažuje zcela samostatně. Jinak řečeno, smyslem soudního přezkumu není nalezení alternativního a za každou cenu originálního způsobu vyjádření týchž závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán,“* (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128, následně též rozsudek ze dne 22. 3. 2023, 4 Afs 109/2022 - 32). Jinými slovy, není úkolem krajského soudu, aby přepisoval argumentaci rozhodnutí žalovaného, pakliže ji přezkoumal, shledal ji dostatečnou a přesvědčivou a vyhodnotil, že se s ní plně ztotožňuje. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že se žalovaný *„obsahem uvedeného nálezu a jeho aplikovatelností na projednávaný případ podrobně zabýval“* a *„[p]řítom výstižně poukázal na zásadní odlišnosti věci nyní projednávané a věci, o níž v dotčeném nálezu rozhodoval Ústavní soud.“* K tomu přesně odkázal na odstavce rozhodnutí žalovaného, z nichž citovaný závěr vyplývá. Nato krajský soud vyhodnotil, že *„výstupům“* žalovaného *„nelze ničeho vytknout.“* Lze tak uzavřít, že se napadený rozsudek vypořádal s odůvodněním svých závěrů v souladu s nadepsanou judikaturou a Nejvyšší správní soud s tímto postupem souhlasí.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Z výše uvedených důvodů je kasační stížnost nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji proto v souladu s § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly; kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. března 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu