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 žalobkyně: **KOVOŠROT – MORAVIA CZ a.s.**, se sídlem Dobročovice 22, Úvaly, zast. JUDr. Ivo Hamou, advokátem, se sídlem nám. Minoritů 89/13, Krnov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2023, č. j. 55 Af 13/2020-219,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně se žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Tvrzený nezákonný zásah podle žalobkyně spočíval v nezákonném zahájení a pokračování daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 (dále také jen „daňová kontrola“) a v doměřovacím řízení po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně žádala, aby krajský soud určil, že pokračování v daňové kontrole a v doměřovacím řízení je nezákonným zásahem, dále aby žalovanému uložil povinnost ukončit tuto daňovou kontrolu a doměřovací řízení, a zároveň aby žalovanému zakázal provádět jakékoli další úkony ve vztahu k tomuto období a uvedené dani.

[2] Krajský soud rozsudkem ze dne 9. 10. 2020, č. j. 55 Af 13/2020-84 (dále jen „zrušený rozsudek“), žalobu v části, v níž se žalobkyně domáhala, aby bylo určeno, že doměřovací

řízení na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 je nezákonné, a aby byla žalovanému uložena povinnost ukončit toto doměřovací řízení, odmítl (výrok I.). Ve zbývající části žalobu zamítl (výrok II.) a rozhodl o nákladech řízení (III. výrok).

[3] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60 (dále jen „zrušující rozsudek"), zrušil rozsudek krajského soudu č. j. 55 Af 13/2020-84, a to v rozsahu II. a III. výroku a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že krajský soud učinil předčasné závěry (na základě nepřiléhavé judikatury) o tom, zda chybějící výzva k podání dodatečných daňových tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu v daném případě měla vliv na zákonnost daňové kontroly a zda to mělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za období březen 2015 ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Uložil proto krajskému soudu, aby v dalším řízení opětovně posoudil otázku zákonnosti zahájení daňové kontroly vzhledem k namítanému nevydání výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu a zabýval se vlivem těchto skutečností na běh lhůty pro stanovení daně.

[4] Naproti tomu Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nepřisvědčil zbylým námitkám. V nich žalobkyně namítala, že zahájení daňové kontroly bylo nezákonné proto, že nebylo předloženo pověření úředních osob k jejímu provádění, a proto, že na protokolu o jejím zahájení chyběl státní znak – k tomu se vyjádřil v odst. [46] a [47] zrušujícího rozsudku; že materiálně k zahájení daňové kontroly došlo před 13. 10. 2015 proto, že již před tímto datem žalovaný prováděl úkony a prověřoval daňová tvrzení stěžovatelky – k tomu zaujal stanovisko v odst. [48] zrušujícího rozsudku; že daňový spis neobsahoval CD, na které odkazoval krajský soud ve zrušeném rozsudku a že krajskému soudu byl předloženo pouze torzo daňového spisu – o tom pojednal v odst. [59] zrušujícího rozsudku; že žalovaným provedená mezinárodní dožádání č. 1 až č. 10 byla neúčelná a provedená pouze s cílem dosažení stavění běhu lhůty pro stanovení daně a že doplňující žádost k mezinárodnímu dožádání č. 9 nestavěla prekluzivní lhůtu proto, že byla provedena nikoliv na předepsaném formuláři, ale e-mailovou formou – k tomu se vyjádřil v odst. [61] až [78] zrušujícího rozsudku. Nejvyšší správní soud v posouzení těchto námitek krajským soudem jako nedůvodných neshledal pochybení.

II.

[5] V průběhu dalšího řízení u krajského soudu došlo dne 15. 3. 2021 k ukončení daňové kontroly. Krajský soud tudíž v souladu s návrhem žalobkyně usnesením ze dne 19. 1. 2023, č. j. 55 Af 13/2020-163, připustil změnu žaloby zásahové ze zápůrčí na deklaratorní tak, že se žalobkyně nadále domáhá určení, že provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 bylo nezákonným zásahem.

[6] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 17. 3. 2023, č. j. 55 Af 13/2020-219 (dále jen „napadený rozsudek"), žalobu jako nedůvodnou opět zamítl. V napadeném rozsudku krajský soud velmi rozsáhle zreprodukoval skutečnosti vyplývající z daňového spisu, opětovně posoudil všechny uplatněné žalobní body, a při vypořádání žalobních námitek, ve vztahu k nimž byly závěry krajského soudu obsažené ve zrušeném rozsudku podrobeny přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku (všechny s výjimkou žalobní námitky týkající se povinnosti žalovaného vydat výzvu k doplnění

daňových tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vliv této skutečnosti na zákonnost daňové kontroly a na běh lhůty pro stanovení daně – viz výše odst. [4]) odkázal na závěry tohoto zrušujícího rozsudku s dovětkem, že je jimi vázán.

[7] Krajský soud se v napadeném rozsudku v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku opětovně věnoval také žalobní námitce, podle níž bylo zahájení daňové kontroly nezákonné proto, že žalovaný žalobkyni nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly proto podle žalobkyně nemělo za následek přerušení běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu.

[8] Krajský soud zde odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a na navazující judikaturu, podle níž musí žalovaný pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu disponovat důvodným podezřením, že daň bude doměřena, nikoliv pouze dílčími indiciemi, které by mohly k doměření daně směřovat. V případě, že se jedná o zapojení do obchodního řetězce, který by mohl být zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, navíc musí mít žalovaný poznatky týkající se subjektivní stránky účasti daňového subjektu (žalobkyně) na plnění, které je zasaženo podvodem na této dani. Podle krajského soudu však žalovaný v době zahájení daňové kontroly nedisponoval podklady a z nich plynoucími skutečnostmi svědčícími o důvodném podezření, že poslední známá daňová povinnost byla stanovena nesprávně, a o tom, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, že jde o plnění v obchodním řetězci stiženém podvodem na dani z přidané hodnoty. Krajský soud upozornil také na to, že sama žalobkyně ve své argumentaci k povinnosti žalovaného učinit jí výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu netvrdila, jakými konkrétními poznatky měl disponovat, pouze obecně uváděla, že žalovaný měl dostatek informací k tomu, aby tuto výzvu vydal. Krajský soud tomuto tvrzení nepřisvědčil, neboť shledal, že žalovaný disponoval pouze dílčími indiciemi, které mohly naznačovat, že posuzovaný obchodní řetězec mohl být zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty, což však pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nepostačovalo.

[9] Krajský soud nepřisvědčil ani tomu, že žalovaný v době podání žaloby (kdy daňová kontrola stále probíhala) měl totožné informace, jaké zde byly již v době zahájení daňové kontroly, z čehož podle žalobkyně opět měla vyplývat povinnost učinit výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně k tomu požadovala provést důkaz trestním spisem ve věci podezření ze spáchání trestného činu krácení daně, sp. zn. KRPA-214183-44/TČ-2015-000097 (dále jen „trestní spis“), z nějž mělo vyplývat, že žalovaný měl již v okamžiku zahájení daňové kontroly, tj. ke dni 13. 10. 2015, v daňovém spise důkazy, které nasvědčovaly stanovení daně v nesprávné výši, a měl tedy žalobkyni vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud považoval důkaz celým uvedeným spisem za nadbytečný a provedl důkaz pouze doplněním trestního oznámení ze dne 31. 3. 2015, v němž byly doplněny informace o společnosti TROFANY COMPANY s. r. o. v likvidaci (což byla vedle žalobkyně jedna ze společností vystupujících v obchodním řetězci dodávek měděných katod a měděných drátů, která nezaplatila daň z přidané hodnoty proto, že její jednatel v dubnu 2015 zemřel – poznámka soudu; dále jen „TROFANY“). Z něj vyplynulo, že původní trestní oznámení ze dne 20. 9. 2013 nepodal žalovaný, ale

Finanční analytický útvar Ministerstva financí (dále jen „FAÚ“), a že ani doplnění trestního oznámení se netýkalo žalobkyně, ale jiných osob. Krajský soud tedy ani po tomto doplněném dokazování neměl za splněné, že žalovaný disponoval takovými poznatky, které by zakládaly jeho povinnost učinit výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy že vedle důvodného podezření o objektivní existenci daňového podvodu měl také indicie týkající se oné subjektivní stránky účasti žalobkyně na tomto podvodném řetězci. Daňovou kontrolu tedy nepovažoval za nezákonný zásah z důvodu chybějící výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jejím zahájením dne 13. 10. 2015 začala znovu běžet tříletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu.

[10] K tvrzení žalobkyně, že žalovaný zatajuje podklady a pro věc důležité dokumenty, krajský soud uvedl, že žalobkyně konkrétně neuvádí, jaké podklady by měl zatajovat, a takové skutečnosti nic nenasvědčuje. Zdůraznil, že žalovaný není povinen podle § 93 odst. 2 daňového řádu zařazovat do daňového spisu určitého daňového subjektu kompletní daňové spisy všech dodavatelů v posuzovaném obchodním řetězci. Uvedené ustanovení daňového řádu umožňuje jako podklad využít listiny opatřené při správě daní jiných daňových subjektů, pokud jimi lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. To žalovaný také učinil a takové dokumenty do daňového spisu zařadil. Nic však nenasvědčuje tomu, že by další listiny účelově zatajoval.

[11] Krajský soud tudíž shrnul, že dnem zahájení daňové kontroly 13. 10. 2015 začala plynout tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která měla uplynout dne 13. 10. 2018 v souladu s § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Běh této lhůty se podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu stavěl jednotlivými mezinárodními dožádáními, počínaje dnem 3. 12. 2015, kdy žalovaný učinil první z nich. Naposledy se uvedená lhůta stavěla v důsledku mezinárodního dožádání č. 10 do 2. 7. 2020 a v době rozhodování krajského soudu stále neběží, neboť žalovaný dosud čeká na odpověď na doplňující žádost k mezinárodnímu dožádání č. 9. Z uvedeného důvodu krajský soud zopakoval závěr vyslovený již ve zrušeném rozsudku, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 není prováděna po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, tedy ve vztahu k prekludované daňové povinnosti, není tedy nezákonným zásahem.

[12] Závěrem krajský soud dodal, že se nezabýval argumentací směřující proti dodatečnému platebnímu výměru, neboť ten není předmětem soudního přezkumu v tomto řízení.

III.

[13] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Stěžovatelka vyjadřuje nesouhlas se závěry krajského soudu, polemizuje také se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku a navrhuje, aby otázka dopadu provedení mezinárodních dožádání, která považuje za nezákonná, na běh lhůty pro stanovení daně v její neprospěch, byla předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

[15] Stěžovatelka k dokazování namítá, že krajský soud provedl důkaz pouze trestním oznámením, avšak stěžovatelka měla být seznámena s obsahem celého trestního spisu. Je jí totiž vytýkáno, že neunesla důkazní břemeno, avšak bez znalosti listin, které jsou obsahem tohoto spisu, nemohla činit konkrétní návrhy na doplnění dokazování. Z trestního řízení vyplývalo, že žalovaný a orgány finanční správy prováděly šetření podnikatelských aktivit Csaby Zelnika a jeho společnosti TROFANY dlouho před uskutečněním předmětných zdanitelných plnění, avšak žalovaný před zahájením daňové kontroly neučinil ničeho, co by mohlo zabránit neodvedení daně z přidané hodnoty. Žalovaný přitom dodal důkazní materiál, na jehož základě FAÚ podal uvedené trestní oznámení, a tedy měl i subjektivní povědomí o skutečnostech, pro které měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[16] Stěžovatelka má dále za to, že krajský soud pro svoje závěry ohledně předpokladů pro učinění výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu použil nesprávnou judikaturu, která je v přímém rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. V něm vyslovený závazný právní názor spočívá v tom, že pokud se správce daně dozví jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být doměřena určitá daň, je zásadně povinen daňový subjekt o této skutečnosti zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nutnost učinění této výzvy tedy stojí na objektivních okolnostech (slova „správce daně se dozví“), nikoliv subjektivních. Krajský soud se tudíž odchýlil od závěrů rozšířeného senátu, což stěžovatelka považuje za zásah do ústavního práva na zákonného soudce. Dospěje-li Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud při použití judikatury nepochybil, pak stěžovatelka navrhuje, aby k vyřešení toho, zda se lze odchýlit od závěrů rozšířeného senátu, byla věc předložena rozšířenému senátu.

[17] Stěžovatelka setrvává na závěru, že žalovaný měl vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pokud tak neučinil, neměla daňová kontrola vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem. Krajský soud správně zjistil, že se vedla jiná daňová řízení u dodavatelů stěžovatelky. To, že se zaviněním žalovaného do správních spisů v nyní projednávané věci nedostala žádná listina z těchto řízení, je však dáváno k tíži stěžovatelky, která ale nemůže za to, že žalovaný prováděl kontrolní postupy před formálním zahájením daňové kontroly u jiných dodavatelů a nikoli u ní, neboť objektivně probíhala kontrola i u stěžovatelky. Žalovaný podle stěžovatelky veškeré informace pro vydání této výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu měl, avšak z jiných spisů použil pouze pečlivě vybrané důkazy a jiné zamlčel. Podle stěžovatelky by všechny otázky spojené s prekluzí, ke které přihlížejí soudy z úřední povinnosti, měly být vykládány ve prospěch nositele základních práv a svobod, a nikoliv státu.

[18] K mezinárodnímu dožádání č. 9 stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že za předpokladu, že jím došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně, nedošlo k ukončení daňové kontroly a stěžovatelka v takovém případě byla ze strany krajského soudu nesprávně poučena o změně žaloby; ta měla být stále zápůrčí, nikoliv deklaratorní. Rozhodnutí o stanovení daně totiž lze vydat výhradně ve lhůtě pro stanovení daně, a

nikoliv mimo ni. Dodatečný platební výměr tak nemohl být vydán v době, kdy byla lhůta stavěna, a pokud vydán byl, pak toto doplňující dožádání nemělo na výsledek daňového řízení vůbec žádný vliv. V tomto směru se stěžovatelka dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 39/2020-56.

[19] Stěžovatelka dále vyslovuje polemiku s konkrétně citovanými pasážemi napadeného rozsudku, vztahujícími se k mezinárodnímu dožádání č. 10 týkajícímu se výslechu svědka M. Má za to, že tento výslech měl proběhnout již v roce 2016. K tomu poukazuje i na výslech I. J., který proběhl v rámci mezinárodního dožádání č. 2. Tento výslech byl proveden bez vědomí stěžovatelky, přičemž informace o jeho výslechu není uvedena v žádném daňovém spise i přes to, že svědek potvrdil všechny rozhodné skutečnosti. Stěžovatelka si je vědoma, že konkrétní námitky by měla uplatnit až v řízení ve věci samé (v žalobě proti rozhodnutí – poznámka soudu), ale má za to, že je třeba poukázat na manipulaci se daňovým spisem a na zatajování důkazů. Jediným cílem uvedeného totiž bylo a je stavět prekluzivní lhůtu. O neúplnosti daňového spisu podle stěžovatelky svědčí právě dožádání č. 2 ve veřejné části spisu, položka č. 11 a přílohy 0, 1 a 2. Posledně uvedená příloha je podle stěžovatelky samotným dožádáním, resp. spíše jeho torzem (ve spisu je ofocena pouze první strana ze sedmi), co je na jeho zbytku stěžovatelka netuší a nerozumí tomu, jak má prokazovat informace, které mají být v daňovém spise.

IV.

[20] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou a plně se ztotožňuje s posouzením věci, jak jej provedl krajský soud. Ohrazuje se proti tvrzení stěžovatelky, že žalovaný dodal důkazní materiál, na jehož základě FAÚ podalo trestní oznámení, a upozorňuje, že v trestním oznámení není vůbec informace o vědomém zapojení stěžovatelky do řetězce stiženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalovaný takovými informacemi ke dni zahájení daňové kontroly nedisponoval. K otázce úplnosti daňového spisu dodává, že dříve i nyní byl předložen jako kompletní.

V.

[21] K vyjádření žalovaného stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti uvádí, že FAÚ neměl samostatný přístup do daňových spisů jednotlivých daňových subjektů, a tudíž jedinou legální možností, jak se mohou listiny z daňového spisu ocitnout u FAÚ, je postup podle § 53 odst. 1 písm. a) daňového řádu, tedy prostřednictvím žalovaného. Veškeré důkazy tudíž žalovaný musel zajistit ještě před zahájením daňové kontroly u stěžovatelky. Stěžovatelka v této souvislosti navrhuje, aby Nejvyšší správní soud do trestního spisu nahlédl. Krajský soud shodně se žalovaným provedl důkaz pouze tím, co bylo potřebné, a o zbytku prohlásil, že stěžovatelka svá tvrzení neprokázala. Stěžovatelka opakuje, že daňový spis je neúplný. Taktéž dodává, že podle novely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní je vyloučeno podávat mezinárodní dožádání jiným způsobem než na formulářích, nelze jej tedy učinit e-mailem.

[22] V posledním doplnění kasační stížnosti se stěžovatelka vyjadřuje k problematice nahlížení do daňového spisu u Nejvyššího správního soudu, zejména k nemožnosti nahlédnout do vyhledávací části daňového spisu s odkazem na § 66 odst. 2 daňového řádu. Uvádí, že již bylo pravomocně rozhodnuto ve věci doměření daně z přidané hodnoty, není tudíž dán žádný zákonný důvod pro utajování jakýchkoliv písemností, včetně těch

zařazených ve vyhledávací části daňového spisu. Žádná písemnost totiž nemůže být již použita jako důkaz ani jako pomůcka. Pokud by tyto listiny sloužily výlučně pro potřeby žalovaného, pak je nelze použít v daňovém řízení. Stěžovatelka odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž krajský soud supluje ohledně této části daňového spisu procesní aktivitu stěžovatelky a místo ní nahlíží do každé jednotlivé listiny, o které uváží, je-li ve vyhledávací části spisu zařazena stále ještě správně a o každé listině se pak přezkoumatelně vyjádří v odůvodnění svého rozhodnutí. To v daném případě krajský soud nesplnil, byť se jedná o skutečnost, která je předmětem jiné kasační stížnosti. Podle stěžovatelky musí žalovaný v určité chvíli předložit všechny důkazy, tudíž písemnosti z vyhledávací části přesunout do části veřejné, a to v okamžiku vydání platebního výměru. Nejvyšší správní soud tak měl nyní vyzvat žalovaného k nápravě a přeřazení listin tak, aby bylo zřetelné, které jsou tajnými a které ne, a uvedené i odůvodnit. Stěžovatelka v této souvislosti také namítá, že by měla být přezkoumána ústavnost § 68 odst. 3 daňového řádu, neboť každý soud, tudíž i Nejvyšší správní soud, by si měl o kterékoli utajené písemnosti učinit samostatný úsudek a nemusí respektovat uvedené ustanovení. Závěrem stěžovatelka navrhuje předložit Ústavnímu soudu návrh na zrušení uvedeného ustanovení daňového řádu.

VI.

[23] Nejvyšší správní soud se především zabýval otázkou, zda je kasační stížnost v nynější věci přípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Jedná se totiž o druhou kasační stížnost téhož stěžovatele. Podle uvedeného ustanovení je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[24] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, v souvislosti s opakovanou kasační stížností dovodil i to, že stěžovatel je v opakované kasační stížnosti oprávněn uplatňovat (kromě toho, že se krajský soud neřídil závaznými právními názory Nejvyššího správního soudu vyslovenými v dřívějším zrušujícím rozsudku) též otázky, které nemohly být předmětem řízení o první kasační stížnosti proto, že nebyly řešeny v předchozím kasační stížností napadeném rozsudku krajského soudu. Naopak stěžovatel není oprávněn v opakované kasační stížnosti uplatňovat důvody, které mohl uplatnit již v první kasační stížnosti a o nichž mohl rozhodnout kasační soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. již v prvním kasačním řízení.

[25] Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti mimo jiné namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda měl žalovaný povinnost vyzvat ji podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení a zda absence této výzvy a zahájení daňové kontroly měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Touto otázkou, kterou stěžovatelka uplatnila již v první kasační stížnosti, se Nejvyšší správní soud dosud nezabýval, neboť ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že krajský soud její posouzení založil na judikaturních závěrech, které nebyly přiléhavé, a jeho závěry proto Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku považoval za předčasné. Stěžovatelčina opakovaná kasační stížnost je ve vztahu k této námitce přípustná. Za přípustnou dále Nejvyšší správní soud považuje i námitku týkající se dokazování provedeného v řízení předcházejícím

vydání napadeného rozsudku krajského soudu. V ní stěžovatelka nesouhlasí s postupem krajského soudu, který neprovedl dokazování celým trestním spisem, nýbrž provedl důkaz pouze doplněním trestního oznámení v uvedené věci. Tato námitka totiž nemohla být z povahy věci uplatněna dříve (v předchozí kasační stížnosti).

[26] Naproti tomu však Nejvyšší správní soud neshledal přípustnými zbylé kasační námitky. V nich stěžovatelka rozporovala závěry krajského soudu týkající se mezinárodních dožádání č. 9 a 10, a to nejen ve vztahu k jejich (ne)účelnosti, v důsledku čehož nemohly stavět lhůtu pro stanovení daně, ale i ve vztahu k formě doplňující žádosti k mezinárodnímu dožádání č. 9, kterou žalovaný provedl formou e-mailu; to stěžovatelka považuje za rozporné se zákonem. Uvedené námitky stěžovatelka uplatnila již v první kasační stížnosti a Nejvyšší správní soud se jimi zabýval ve zrušujícím rozsudku se závěrem, že krajský soud účelnost těchto dvou mezinárodních dožádání posoudil správně, tyto nevybočují z rámce prováděné daňové kontroly a nelze je hodnotit jako ryze účelové a provedené výlučně k tomu, aby stavěly lhůtu pro stanovení daně. Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud také přisvědčil již ve zrušujícím rozsudku krajskému soudu v tom, že provedením těchto dvou mezinárodních dožádání se stavěla lhůta pro stanovení daně (v podrobnostech viz odst. [61] až [69] zrušujícího rozsudku. Stejně tak se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zabýval otázkou provedení doplňující žádosti k mezinárodnímu dožádání č. 9 formou e-mailu (viz odst. [70] až [78] zrušujícího rozsudku), jakož i úplností daňového spisu (viz odst. [59] zrušujícího rozsudku). Ostatně krajský soud se v napadeném rozsudku na tyto závěry Nejvyššího správního soudu, jimiž byl vázán, správně odvolal.

[27] Nejvyšší správní soud k těmto kasačním námitkám připomíná, že jeho rozšířený senát v usnesení ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, dospěl k závěru, že *„Nejvyšší správní soud je v konkrétní věci („kasačně“) vázán právním názorem obsaženým v jeho dříve v této věci vydaném rozhodnutí, a to i v případech, kdy právní názor v dříve vydaném rozhodnutí lze považovat za judikaturní exces. Závaznost v konkrétní věci je překonána toliko odchylnou judikaturou soudů precedenčně nadřazených Nejvyššímu správnímu soudu. Senát Nejvyššího správního soudu však nemůže usilovat o překonání vázanosti svým vlastním předchozím názorem v téže věci tím, že věc předloží rozšířenému senátu.“* Čtvrtý senát je tak v řízení o nynější opakované kasační stížnosti vázán svým vlastním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku k těmto námitkám a nemůže ani usilovat o překonání svého vlastního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku prostřednictvím předložení věci rozšířenému senátu, jak stěžovatelka také požaduje.

[28] Za nepřípustnou, a to podle § 104 odst. 4 s. ř. s., je pak třeba považovat námitku týkající se neúplnosti daňového spisu, což ostatně Nejvyšší správní soud shodně vyslovil již v odst. [60] zrušujícího rozsudku. Na uvedeném závěru se nyní ničeho nemění.

[29] Nejvyšší správní soud shrnuje, že jedinou nyní přípustnou námitkou je ta, v níž stěžovatelka rozporuje závěry krajského soudu týkající se předpokladů pro vydání výzvy k podání daňové tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vlivu této skutečnosti na zákonnost daňové kontroly a na běh lhůty pro stanovení daně.

[30] Kasační stížnost v rozsahu, v jakém je přípustná, není důvodná.

[31] Stěžovatelka má za to, že žalovaný měl namísto zahájení daňové kontroly vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť disponoval dostatečnými informacemi, které nasvědčovaly tomu, že měla být stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015.

[32] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[33] Jak již uvedeno ve zrušujícím rozsudku, k výkladu citovaného ustanovení se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu především v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Toho se v napadeném rozsudku dovolal i krajský soud a upozornil, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Ve zmíněném usnesení k tomu rozšířený senát uvedl, že *„[u]vedenou hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.* Rozšířený senát dále dodal, že *„[j]en výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“* Podle rozšířeného senátu *„[u]stanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.“*

[34] Na uvedené usnesení rozšířeného senátu navázal první senát rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, v němž mimo jiné dovodil, že za situace, kdy správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení daňového subjektu bylo neúplné nebo nesprávné, je nejprve třeba posoudit, zda na základě těchto indicií bylo možné důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Správce daně totiž nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoliv důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. *„Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo <u>důvodné podezření, že dojde k doměření daně</u> (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze*

dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit.“ (důraz přidán soudem)

[35] K podmínkám pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení se přitom Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, a tyto závěry nebyly překonány ani shora citovaným unesením rozšířeného senátu. Podle tohoto rozsudku *„[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“*

[36] Konečně v rozsudku ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-25, Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko i k předpokladům pro učinění výzvy v těch případech, v nichž, stejně jako i v nyní projednávané věci, jde o podezření z účasti v řetězci stiženém podvodem na dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud zde dovodil, že *„[v] případě odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu je přitom třeba prokázat kromě daňové ztráty vzniklé podvodným jednáním rovněž subjektivní stránku účasti daňového subjektu na podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2021, č. j. 5 Afs 155/2018 – 35). Ze spisové dokumentace není patrné, že by stěžovatel disponoval jakýmikoliv indiciemi týkajícími se subjektivní stránky účasti žalobce na případném podvodném řetězci; to ostatně uvedl i krajský soud. V takovém případě nelze uzavřít, že stěžovateli byly známy základní skutkové okolnosti, které vytváří právní základ pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu zapojení žalobce do daňového podvodu; subjektivní stránka je totiž jednou z těchto základních skutkových okolností, a pokud stěžovatel neměl o této okolnosti žádné poznatky, nelze dospět k závěru, že bylo lze ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat doměření daně.“*

[37] S ohledem na východiska vyplývající z výše citované judikatury bylo tudíž třeba i v souzené věci posoudit, zda informace, kterými žalovaný disponoval v době před zahájením daňové kontroly, zakládaly důvodný předpoklad doměření daně a současně zda měl také dostatek skutkových zjištění týkajících se subjektivní stránky účasti stěžovatelky na případném podvodném řetězci, tedy toho, zda stěžovatelka věděla, či měla a mohla vědět, že řetězec, jehož se účastní, je stižen podvodem na dani z přidané hodnoty.

[38] Dříve, než posoudí závěry krajského soudu a jeho úvahy o tom, zda v projednávané věci byly splněny všechny výše uvedené předpoklady k tomu, aby žalovaný namísto zahájení daňové kontroly postupoval cestou výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stěžovatelka nesprávně pochopila závěry krajského soudu týkající se zmíněné subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka totiž zjevně v kasační stížnosti má za to, že zmíněná subjektivní stránka se týká vědomosti žalovaného o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Výše citovaná judikatura však onou subjektivní stránkou míní vědomost daňového subjektu o tom, že se účastní

daňového podvodu, tedy že věděl, nebo vědět měl a mohl, že daný obchodní řetězec je stižen podvodem na dani. Z uvedeného důvodu se argumentace stěžovatelky, kterou v kasační stížnosti uplatňuje ohledně zmíněné subjektivní stránky účasti na podvodném řetězci, míjí se závěry, k nimž v tomto směru dospěl krajský soud. Ten v napadeném rozsudku zcela precizně vysvětlil závěry vyplývající z relevantní judikatury, které také na posuzovaný případ správně aplikoval. Pro uvedené nejsou dány žádné důvody, na základě kterých by bylo možno v otázce posouzení subjektivní stránky účasti daňového subjektu na řetězci stiženém podvodem na dani z přidané hodnoty předložit věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, jak stěžovatelka navrhuje v kasační stížnosti.

[39] Jedná-li se o samotné úvahy krajského soudu, které vyslovil k naplnění předpokladů pro to, aby namísto zahájení daňové kontroly žalovaný stěžovatelku vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení výzvou podle § 145 odst. 2 daňového řádu, Nejvyšší správní soud předně poukazuje na to, že stěžejní skutkové okolnosti posuzované věci a detailní obsah daňového spisu krajský soud velmi obsáhle popsal v odstavcích 34. až 60., a v odstavcích 104. až 111. napadeného rozsudku shrnul skutečnosti, které byly žalovanému známy v době před zahájením daňové kontroly. Pro stručnost i přehlednost Nejvyšší správní soud na tyto pasáže napadeného rozsudku odkazuje, neboť považuje za nadbytečné je na tomto místě opětovně rekapitulovat.

[40] Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že krajský soud nepochybil, pokud dovodil, že před zahájením daňové kontroly žalovaný nedisponoval takovými podklady a takovými skutečnostmi, které by zakládaly důvodné podezření, že posledně známá daň byla stanovena nesprávně a má být doměřena (tedy, že odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelka uplatnila neoprávněně). Měl pouze indicie o tom, že obchodní řetězec, jehož se stěžovatelka účastnila, mohl být stižen podvodem na dani z přidané hodnoty (s ohledem na nekontaktnost TROFANY, která nepodala daňové tvrzení; s ohledem na to, že CPD obchodovala s měděnými katodami, které jsou rizikovou komoditou; k úhradám měly být využívány zahraniční bankovní účty, zboží nebylo skladováno, ale dopravováno přímo žalobkyni; jednalo se od dodávky z jiného členského státu, které byly přepravovány od dodavatele přímo ke konečnému článku řetězce, ač cena zboží byla fakturována přes několik tuzemských plátců daně z přidané hodnoty; v podrobnostech viz odst. 104. až 111. napadeného rozsudku).

[41] Současně v době před zahájením daňové kontroly žalovaný nedisponoval ani skutečnostmi zakládajícími důvodné podezření o tom, že u stěžovatelky byla naplněna subjektivní stránka účasti na daňovém podvodu, tedy že stěžovatelka věděla nebo vědět měla a mohla, že se takového obchodního řetězce stiženého podvodem na dani účastní. Žalovaný pouze s ohledem na daňovou kontrolu, která probíhala u jiného daňového subjektu, společnosti CPD, a na základě dožádání ohledně společnosti TROFANY, považoval za nezbytné prověřit stěžovatelkou deklarované obchodní transakce, které probíhaly v obchodním řetězci, v němž spolu s uvedenými společnostmi stěžovatelka taktéž figurovala (v podrobnostech ohledně skutkových zjištění vyplývajících z daňového spisu viz odst. 39. až 44. napadeného rozsudku).

[42] Krajský soud tedy z obsahu daňového spisu a z něj vyplývajících skutečností dospěl ke správnému závěru, že zde nebylo takové důvodné podezření o uvedených skutečnostech, které by umožňovaly žalovanému vydat výzvu k doměření daně z přidané hodnoty za období březen 2015 v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy, postup žalovaného spočívající v tom, že zahájil daňovou kontrolu týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015, a který nepřistoupil namísto toho k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení, odpovídá požadavkům, jež shora citovaná judikatura k těmto postupům daňových orgánů vymezila. V podrobnostech lze odkázat na přiléhavé závěry krajského soudu obsažené v odst. 93. až 119. napadeného rozsudku, s nimiž se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje a nemá k další doplnění; považuje je za vyčerpávající.

[43] Stěžovatelka v kasační stížnosti na více místech opakuje, že žalovaný měl i další informace, které naplňovaly podmínky pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Konkrétně však odkazuje pouze na trestní oznámení ve věci krácení daně podané FAÚ s tím, že všechny v něm obsažené informace měly pocházet přímo od žalovaného. Ten tudíž měl podle stěžovatelky dostatek informací k učinění výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Přes toto tvrzení však stěžovatelka neuvádí žádnou další konkrétní skutečnost, z níž by bylo možno usoudit na to, že žalovaný skutečně před zahájením daňové kontroly disponoval dalšími skutečnostmi, které opodstatňovaly výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pouze v obecnosti setrvale odkazuje na blíže neurčené a nespecifikované další informace, skutečnosti či zjištění, o jejichž obsahu však nelze z těchto obecných tvrzení ničeho seznat. Stěžovatelka neuvádí ani to, odkud taková blíže neurčená zjištění získala, resp. na čem zakládá své přesvědčení, že žalovanému byly známy i další skutečnosti, z nichž bylo možno usoudit na splnění předpokladů pro učinění výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[44] K těmto veskrze obecným námitkám či argumentům Nejvyšší správní soud dodává, že nemá povinnost za stěžovatelku její argumentaci dotvářet či její neurčité námitky doplňovat, případně za ni dohledávat důkazy, které by podpořily jí uplatňovaná tvrzení. Jak již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře mnohokráte vyslovil, míře obecnosti uplatněných kasačních námitek odpovídá míra obecnosti jejich přezkumu (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58). Zbývá dodat, že krajský soud se otázce splnění předpokladů pro učinění výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení ve výše zmíněných pasážích napadeného rozsudku věnoval podrobně, Nejvyšší správní soud nezjistil, že by některé skutečnosti vyplývající z daňového spisu pominul a z ničeho rovněž neplyne, že by daňové orgány záměrně zatajovaly nějaké blíže neznámé skutečnosti, které by svědčily ve prospěch stěžovatelčiny stížnostní argumentace.

[45] Jak výše uvedeno, konkrétně se stěžovatelka dovolává pouze obsahu trestního spisu. Navrhuje, aby se s ním Nejvyšší správní soud seznámil a krajskému soudu vytýká, že provedl pouze důkaz doplněním trestního oznámení, a nikoliv celým tímto spisem. Právě z něj totiž podle stěžovatelky vyplývá, že žalovaný měl dostatek informací pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu namísto zahájení daňové kontroly.

pokračování

[46] Podle § 52 odst. 1 s. ř. s., *soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.*

[47] Jedním ze základních projevů práva na spravedlivý proces je právo účastníka v řízení před soudem označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení pro zjištění (prokázání) svých tvrzení pokládá za potřebné; tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a právním závěrům, k nimž na základě skutkového stavu věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (viz nález Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94).

[48] Tyto závěry shodně ve své judikatuře zastává i Nejvyšší správní soud. Správní soud přitom při rozhodování vychází jak z důkazů provedených správními orgány, tak z důkazů, které provedl sám; tyto důkazy hodnotí podle zásady volného hodnocení důkazů, tedy každý jednotlivě a všechny v jejich souhrnu a vzájemné souvislosti s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). Ve svém rozhodnutí pak vychází ze skutkového stavu takto zjištěného. Jestliže soud o některém z důkazů nerozhodne či se jím při postupu podle zásad volného hodnocení důkazů nezabývá, jedná se o tzv. opomenutý důkaz (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008-108). Soudy však nemají povinnost každý navržený důkaz provést, nýbrž jsou v souladu s výše uvedenými zásadami povinny každý důkazní návrh vypořádat buď tak, že navržený důkaz provedou, anebo uvedou v odůvodnění svého rozhodnutí, z jakého důvodu k provedení toho kterého důkazu nepřistoupily.

[49] Z napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud stěžovatelčin návrh na provedení důkazu celým trestním spisem neopomněl. S ohledem na obsah doplnění trestního oznámení, které jako důkaz provedl, však považoval za nadbytečné provádět důkaz také všemi devíti svazky trestního spisu. Z provedeného důkazu totiž zjistil, že jej nepodal žalovaný a že mezi podezřelými nefigurovala stěžovatelka. Tento svůj postup také řádně odůvodnil především v odstavci 109. napadeného rozsudku. Tam uvedené důvody, pro které krajský soud neprováděl důkaz celým trestním spisem, považuje Nejvyšší správní soud za racionální, logické a věcně správné. Ze stěžovatelčiny argumentace je zřejmé, že důkaz trestním spisem požadovala provést proto, že z jeho obsahu chtěla získat poznatky, kterými by podpořila svoje tvrzení ve vztahu ke splnění předpokladů pro učinění výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu ze strany žalovaného.

[50] Nejvyšší správní soud sice nezpochybňuje, že stěžovatelka nemá možnost nahlížet do trestních spisů, pokud se jí netýkají, do vyhledávacích částí daňových spisů nebo do daňových spisů jiných subjektů, což jistým způsobem znesnadňuje její argumentační možnosti. Na druhou stranu však nelze nevidět, že soudní řízení správní je ovládáno zásadou dispoziční, což znamená, že ten subjekt (žalobce, stěžovatel), který podává návrh (žalobu, kasační stížnost), je povinen tvrdit skutečnosti, které jsou rozhodné pro uplatnění jeho nároku (ať již se jedná o zákonnost správního rozhodnutí, nezákonný zásah či

nečinnost správního orgánu). Způsobem stěžovatelkou naznačeným a nyní vyžadovaným u Nejvyššího správního soudu však nelze s ohledem na zmíněnou dispoziční zásadu přenášet její povinnost tvrzení ani na protistranu v řízení, ani na soud. Současně z ničeho nevyplývá, že mají racionální základ stěžovatelkou opakovaně naznačované skutečnosti o tom, že žalovaný stručně řečeno „věděl více“ než z daňového spisu vyplývá a že to před stěžovatelkou tají. Uvedené z ničeho nelze dovodit. Stěžovatelčin požadavek na provedení důkazu trestním spisem za účelem toho, aby mohla doplnit svá tvrzení, je tudíž zcela v rozporu se zmíněnou dispoziční zásadou a přesahuje také rámec soudního přezkumu v souzené věci, v níž jde o posouzení, zda daňová kontrola byla nezákonným zásahem či nikoliv.

[51] Jak již výše uvedeno, z doplnění trestního oznámení neplyne, že FAÚ obdržel informace, obsaženém v trestním oznámení přímo od žalovaného. Nadto pokud by mu byly známy ty skutečnosti, které stěžovatelka dovozuje, tedy důvodné podezření o existenci podvodného obchodního řetězce a o stěžovatelčině vědomém zapojení do něj, pak by trestní oznámení směřovalo nepochybně právě i proti stěžovatelce. Nejvyšší správní soud tudíž souhlasí s krajským soudem v závěru, že takovými konkrétními informacemi, které jsou nezbytné jako předpoklad pro výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, žalovaný ve vztahu ke stěžovatelce nedisponoval (viz odst. 111. napadeného rozsudku). Pro uvedené jsou stěžovatelčiny námitky o nezákonnosti daňové kontroly pro nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nedůvodné. Z uvedeného důvodu krajský soud dospěl též ke správnému závěru o tom, že zahájením daňové kontroly došlo v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně, která tak běžela znovu.

[52] Stěžovatelka v jednom z doplnění kasační stížnosti uvádí svoje stanovisko k nahlížení do spisu v řízení před Nejvyšším správním soudem a vyjadřuje nesouhlas s tím, že jí Nejvyšší správní soud neumožnil nahlédnout do vyhledávací části daňového spisu přesto, že ve věci již bylo pravomocně rozhodnuto, tedy části daňového spisu měly být přeřazeny do veřejné části tohoto spisu. Uvedená argumentace nepředstavuje žádnou kasační námitku, neboť ta musí směřovat proti závěrům a/nebo postupu krajského soudu v řízení o žalobě (viz § 102 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud umožnil stěžovatelce nahlédnout do spisu dne 13. 11. 2023, přitom v souladu s § 45 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 68 odst. 3 daňového řádu vyloučil z nahlížení vyhledávací část daňového spisu, přičemž stěžovatelce umožnil nahlédnout do soupisu písemností v ní obsažených. Nelze souhlasit se stěžovatelčiným názorem, že by Nejvyšší správní soud nebyl uvedenými ustanoveními týkajícími se rozsahu nahlížení do spisu vázán.

[53] Stěžovatelka v této souvislosti navrhuje, aby Nejvyšší správní soud předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 68 odst. 3 daňového řádu. Kasační soud však důvody pro takový postup nedovodil. V souladu s § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, je oprávněn tak totiž učinit pouze v souvislosti se svou rozhodovací činností, tedy tehdy, pokud by jej měl při rozhodování aplikovat, a přitom měl za to, že je v rozporu s ústavním pořádkem. Nahlížení do spisu, ať již se děje u krajského soudu či u soudu kasačního, však nelze považovat za rozhodovací činnost soudu, a důvodem pro prohlášení uvedeného ustanovení daňového řádu za rozporné s ústavním pořádkem nemůže být ani individuální zájem stěžovatelky všemi možnými prostředky se domoci nahlížení do vyhledávací části daňového spisu za účelem doplnění svých tvrzení.

[54] Závěrem považuje Nejvyšší správní soud za potřebné se vyjádřit i k námitce, podle níž v případě, že krajský soud dovodil (ve shodě se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku - poznámka soudu), že mezinárodní dožádání č. 9 stavělo lhůtu pro stanovení daně, nedošlo doposud k ukončení daňové kontroly. Krajský soud tedy stěžovatelku nesprávně poučil, aby učinila změnu zásahové žaloby zápůrčí na žalobu deklaratorní. Ani uvedenému přisvědčit nelze.

[55] Krajský soud poprvé rozhodl rozsudkem ze dne 9. 10. 2020, teprve dne 15. 3. 2021 bylo stěžovatelce doručeno oznámení o ukončení daňové kontroly a daňová kontrola byla ukončena ve smyslu § 88a odst. 1 daňového řádu. Téhož dne byl vydán také dodatečný platební výměr. Nejvyšší správní soud posléze rozhodl zrušujícím rozsudkem ze dne 25. 11. 2022 a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení zejména k posouzení otázky, zda měla být vydána výzva k podání dodatečných daňových tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud vydal napadený rozsudek dne 15. 3. 2023. Jelikož v této době již daňová kontrola byla ukončena, krajský soud nepochybil, pokud stěžovatelku před jeho vydáním poučil o změně žaloby. Tvrzený nezákonný zásah, tj. daňová kontrola, již totiž byl ukončen. S ohledem na § 87 odst. 1 s. ř. s., podle nějž je v případě zápůrčí žaloby rozhodující stav v době rozhodnutí krajského soudu, tak byl jeho postup zcela na místě.

[56] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že stížnostními námitkami týkajícími se samotného doměření daně a využití výsledků mezinárodního dožádání č. 9 při vydání dodatečného platebního výměru se nemohl v nyní posuzované věci zabývat. Platební výměr nebyl v souzeném případě předmětem přezkumu. Tím byla zákonnost samotné daňové kontroly, která doměřovacímu řízení předcházela. K účelnosti mezinárodního dožádání č. 9 se již Nejvyšší správní soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku a jak shora uvedeno, těmito svými závěry je sám nadále vázán.

[57] Nejvyšší správní soud shrnuje, že krajský soud jedinou spornou otázku, která zůstala po vydání zrušujícího rozsudku nezodpovězena, posoudil správně, tedy dospěl ke správném závěru o tom, že žalovaný nepochybil, pokud v nynějším případě nepřistoupil k vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Daňová kontrola není nezákonným zásahem a její zahájení přerušuje v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běh lhůty pro stanovení daně.

VII.

[58] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[59] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 24. dubna 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu