



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **KVS EKODIVIZE a. s.**, se sídlem Leskovská 566, Horní Benešov, zastoupená JUDr. Jiřím Miketou, advokátem se sídlem Jaklovecká 1249/18, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2020, č. j. 5706/20/5300-22444-711887, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 3. 2023, č. j. 22 Af 25/2020-76,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 3. 2023, č. j. 22 Af 25/2020-76, **se ruší v části výroku I.**, kterou byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2020, č. j. 5706/20/5300-22444-711887, v části, kterou bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Bruntále, ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1048110/18/3205-50522-810034, pokud jde o stanovení povinnosti uhradit penále ve výši 154.332 Kč, a **ve výroku II.**, jímž bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení.
- II. Ve zbytku **se kasační stížnost zamítá.**
- III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2020, č. j. 5706/20/5300-22444-711887, **se ruší** v části, kterou bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Bruntále, ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1048110/18/3205-50522-810034, pokud jde o stanovení povinnosti uhradit penále ve výši 154.332 Kč.
- IV. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- V. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím označeným v záhlaví (dále „napadené rozhodnutí“) žalovaný potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště v Bruntále (dále „správce daně“), ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1048110/18/3205-50522-810034, který žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 ve výši 771.664 Kč (a stanovil penále 154.332 Kč), a to na základě zjištění zachycených ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 997455/18/3205-60561-809588). Žalovaný měl ve shodě se správcem daně za prokázané, že šest transakcí realizovaných žalobkyní v květnu 2013 bylo zasazeno daňovým podvodem, o kterém mohla a měla vědět, přesto však nepřijala žádná opatření osvědčující její dobrou víru, a nebylo jí proto možné uznat odpočet daně uplatněný v červnu 2013. Žalobu brojící proti závěrům žalovaného Krajský soud v Ostravě rozsudkem označeným v záhlaví zamítl (dále „krajský soud“ a „napadený rozsudek“).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[2] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) namítla, že právo stanovit daň prekludovalo. Daňová kontrola, než byla (podle ní nezákonně) rozšířena na zdaňovací období červen 2013, se týkala let 2010 a 2011 (zahájena byla dne 18. 6. 2012). Rozsudkem krajského soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 22 A 133/2016-37 (který NSS aproboval rozsudkem ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS), bylo žalovanému zakázáno v ní pokračovat z důvodu prekluze práva stanovit daň. Dodatečné platební výměry vydané na jejím základě byly rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 3. 2018, č. j. 22 Af 52/2017-97, zrušeny. Podle stěžovatelky prekludovalo i právo daň vybrat a vymáhat, a to uplynutím lhůty pro placení daně dne 26. 7. 2019. Nemohlo dojít k (nepřípustně retroaktivnímu) „obživnutí“ tohoto práva stanovením náhradní lhůty splatnosti v návaznosti na nabytí právní moci napadeného rozhodnutí dne 11. 2. 2020 (k retroaktivitě srov. náleží Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 13/1997 USn., ve vztahu k uplynutí prekluzivní lhůty pak rozsudek NSS č. j. 10 Afs 206/2017-39). Na běh lhůty pro placení daně neměl běh lhůty pro stanovení daně žádný vliv, neboť lhůta pro placení daně uplynula před novelizací § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (která vstoupila v účinnost dne 1. 1. 2021), a do této doby bylo třeba obě lhůty posuzovat striktně nezávisle na sobě (uplynutím kterékoli z nich došlo k prekluzi práva stanovit či vybrat daň). Krajský soud pouze odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2021, č. j. 9 Afs 241/2020-27, aniž by se zabýval argumenty stěžovatelky, což napadený rozsudek činí nepřezkoumatelným. Stěžovatelka proto zopakovala svá žalobní tvrzení a navrhla, aby Nejvyšší správní soud přehodnotil svůj dřívější výklad § 160 daňového řádu (viz rozsudek č. j. 9 Afs 241/2020-27), který je co do ochrany soukromých zájmů příliš restriktivní, navíc odporuje dosavadní (nespecifikované – pozn. NSS) judikatuře týkající se otázky vzájemného vztahu lhůt vázících se k identické právní skutečnosti a také zásadě *in dubio mitius* (k té a k deklaratornímu účinku platebních výměrů viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, č. 2317/2011 Sb. NSS), případně aby otázku předložil rozšířenému senátu. Daňová kontrola každopádně probíhala od 15. 6. 2015 nezákonně, a nezákonné tudíž bylo i její následné rozšíření na zdaňovací období červen 2013, neboť

pokračování

není přípustné rozšířit nezákonně vedenou daňovou kontrolu namísto zahájení kontroly nové (platí zde příměr o tzv. „ovoci z otráveného stromu“).

[3] Podle stěžovatelky zatížil správce daně řízení vadou, když ji před rozšířením daňové kontroly na zdaňovací období červen 2013 nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně mohl doměření daně za toto období předpokládat, a to s ohledem na opakované zpochybňování daňových tvrzení stěžovatelky a skutečnost, že toto období bylo fakticky podrobeno kontrole již před jejím rozšířením, neboť veškeré relevantní listiny měl správce daně k dispozici již po předchozím rozšíření daňové kontroly dne 27. 1. 2014 a další stěžovatelka správci daně poskytla dne 19. 7. 2013 jako odpověď na výzvu k odstranění pochybností (ostatně i ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že po 3. 3. 2016 správce daně v rámci dokazování v zásadě nové úkony nečinil, jen zopakoval provedení dřívějších důkazů). Vypořádání této námitky ze strany žalovaného a krajského soudu je v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu, že k upuštění od výzvy lze přistoupit pouze výjimečně a za specifických okolností (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, věc *ALGON PLUS*), přičemž v rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, věc *QATROSYSTEM*, byla absence výzvy důvodem pro závěr o nezákonnosti doměření daně (nevyzvání lze podle tohoto rozsudku prominout jen výjimečně a na výzvě je třeba trvat i tehdy, je-li z okolností zřejmé, že jí daňový subjekt nevyhoví). Nelze souhlasit s krajským soudem, že by za této situace výzva stěžovatelku nadměrně zatížila (vždyť u ní kontrola probíhala už od roku 2014), ani s žalovaným, že stěžovatelka mohla dodatečné daňové přiznání předložit i bez výzvy. S ohledem na všechny okolnosti případu a otálení správce daně je třeba dovodit, že i tato vada založila nezákonnost daňové kontroly v rozsahu zdaňovacího období červen 2013, a tudíž prekluzi práva stanovit daň.

[4] Z důvodu prekluze jsou podle stěžovatelky nezákonné i důkazy získané (na základě svědeckých výpovědí a listin) v době od 15. 6. 2015 do 2. 3. 2016 (k využitelnosti důkazů jako podkladů rozhodnutí srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS); argumentace krajského soudu v bodech 36 a 37 napadeného rozsudku se míjí s podstatou uplatněné námitky. Využit nelze výsledky mezinárodní výměny informací, kde se dožádání (ohledně např. dopravce Klechy či odběratele Universalus) výslovně týkalo toliko zdaňovacích období březen až květen 2013 (nikoli červen 2013), a informace tudíž byly získány nezákonně. Úkony prováděné (byť v rámci jedné daňové kontroly) ve vztahu k „daním prekludovaným“ nelze využít ve vztahu k „daním neprekludovaným“. Zpráva o daňové kontrole je nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost, neboť se z ní podává, že kontrola byla zahájena dne 3. 3. 2016, přesto zmiňuje úkony již z roku 2012; navíc zde absentuje výčet důkazů, na kterých správce daně založil své závěry (zjevně nerozlišuje mezi důkazy týkajícími se roku 2010, března až května 2013 a června 2013). Námitku, že důkazní prostředky nebyly ve spise roztrženy k jednotlivým zdaňovacím obdobím, vypořádal krajský soud nepřezkoumatelně, neboť nereflktuje skutečnost, že vedení jediného hromadného spisu neumožňuje seznat, o jaké důkazy je doměření daně opřeno, respektive zda důkazy získané ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, u kterých bylo vedení daňové kontroly z důvodu prekluze nezákonné, nebyly nepřipustně využity pro doměření daně za zdaňovací období červen 2013 [byly porušeny § 64 odst. 4 písm. a) a § 88 odst. 1 daňového řádu]. Na apely

stěžovatelky, aby bylo vedení spisu srozumitelné a předvídatelné, správce daně nereagoval. Nepřezkoumatelné je i napadené rozhodnutí, neboť ani z něj není zřejmé, jak je odůvodněna legalita jednotlivých důkazních prostředků a provádění důkazů.

[5] Stěžovatelka dodala, že nepřípustným byl důkazní prostředek ve formě informace z elektronické komunikace s jiným správcem daně, neboť se jedná o pouhé shrnutí, přestože daňovým subjektům má být umožněno seznámit se s prvotními důkazními prostředky (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02, č. 134/2002 USn.). Rovněž nepřípustné bylo využití důkazních prostředků zčásti „zачerněných“, což zákon neumožňuje. Stěžovatelka byla zkrácena na svém právu nahlížet do spisu. Vadou řízení je i postup správce daně, který zprvu opakovaně zpochybňoval samotné uskutečnění dotčeného obchodu a teprve posléze svou argumentaci změnil. Správci daně se navíc před zahájením daňové kontroly nepodařilo zpochybnit správnost účetnictví stěžovatelky, a nedošlo tedy k přenosu důkazního břemene. Stěžovatelka navrhla napadený rozsudek zrušit.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil s námitkou prekluze práva stanovit daň a považoval podmínky pro zahájení daňové kontroly na zdaňovací období červen 2013 rozšířením probíhající daňové kontroly (ve smyslu § 85 odst. 4 daňového řádu) za splněné. Rozšíření proběhlo před uplynutím základní lhůty pro stanovení daně (která by uplynula dne 25. 7. 2016), a poslední den lhůty tudíž nově připadl na 3. 3. 2019; na základě § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu pak došlo k prodloužení lhůty do 3. 3. 2020 (napadené rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno dne 11. 2. 2020). V rámci daňové kontroly za zdaňovací období březen až květen 2013 bylo zjištěno, že nárok na odpočet daně v souvislosti se zdanitelnými plněními přijatými v květnu 2013 stěžovatelka uplatnila až následující měsíc. Není podstatné, že ostatní daně nebyly doměřeny nebo bylo jejich doměření následně (z důvodu prekluze) zrušeno soudem, ani že podklady nashromážděné ke zdaňovacím obdobím březen až květen 2013 byly z důvodu jejich vzájemné provázanosti (v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu) využity i pro zdaňovací období červen 2013. Na využitelnost důkazních prostředků z jiných řízení nemá vliv následná prekluze práva stanovit daň, ostatně stěžovatelka nespécifikovala, jak byla jejich provedením dotčena na svých právech. V žalobě pouze tvrdila, že se jednalo o opakovanou daňovou kontrolu; teprve v kasační stížnosti namítla, že správně měla být zahájena kontrola nová a že důkazní prostředky byly získány v rozporu se zákonem (srov. bod 37 napadeného rozsudku). Zmiňovanou informaci z elektronické komunikace s jiným správcem daně stěžovatelka (ani v žalobě) blíže nespécifikovala. Veškeré relevantní listinné důkazy jsou obsaženy ve veřejné části spisového materiálu, kde se s nimi stěžovatelka mohla seznámit. Jejich anonymizace proběhla v souladu s daňovým řádem. Vedení hromadného spisu bylo v souladu s § 85 odst. 4 daňového řádu, který je speciální úpravou k § 64 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Ze zprávy o daňové kontrole je seznatelné, jaké relevantní důkazní prostředky správce daně hodnotil a jak; uvedení i dalších skutečností a důkazních prostředků vztahujících se k souvisejícím zdaňovacím obdobím nezpůsobuje její nepřezkoumatelnost. Není zřejmé, proč by měla být změna právní kvalifikace vadou řízení, ani jaká je podstata námítky stran přenosu důkazního břemene. Napadený rozsudek je odůvodněn dostatečně podrobně a nepřezkoumatelné není ani napadené rozhodnutí.

pokračování

[7] Ohledně lhůty k placení daně žalovaný odkázal na přílehlavý rozsudek NSS č. j. 9 Afs 241/2020-27 týkající se jejího vztahu ke lhůtě pro stanovení daně. Podle § 160 odst. 1 věty třetí daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) *jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně*. Rozhodným okamžikem pro počátek běhu lhůty k uhrazení doměřené daně je tedy náhradní den splatnosti odvíjející se od dodatečného platebního výměru, což je v souladu s úmyslem zákonodárce (srov. argumentaci Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci v rozsudku ze dne 11. 4. 2017, č. j. 65 Af 48/2015-69, aprobovaném rozsudkem NSS č. j. 9 Afs 241/2020-27). Přestože tedy původní splatnost daně nastala již dne 25. 7. 2013, v tomto případě počala šestiletá lhůta pro placení daně běžet až náhradním dnem splatnosti (v návaznosti na napadené rozhodnutí), tj. dne 26. 2. 2020. Ani novelizace § 160 daňového řádu zásadní změny nepřinesla. Stěžovatelkou zmíněný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 206/2017-39 se týkal odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci podle dřívějšího znění daňového řádu, a není na tuto věc přílehlavý. Co se týče stěžovatelkou zmíněného usnesení č. j. 5 Afs 35/2009-265, sám rozšířený senát v něm zdůraznil, že tehdy platná úprava lhůt byla zcela odlišná od úpravy v § 160 daňového řádu. Není zde důvod pro předložení věci rozšířenému senátu.

[8] Podle žalovaného za určitých okolností zásadně existuje povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, aby se mohl vyhnout sankci v podobě povinnosti platit penále; v případě stěžovatelky tomu tak však nebylo. Správce daně sice již disponoval poznatky o podvodném jednání, odeprít nárok na odpočet daně však bylo možné teprve v případě vyhodnocení případně doložených opatření svědčících o dobré víře stěžovatelky. Proto zde nebyl dán důvodný předpoklad doměření daně. Jak uvedl krajský soud, stěžovatelka aktivně brojila proti závěrům správce daně v rámci daňové kontroly za zdaňovací období březen až květen 2013, kde jí správce daně umožnil vyjádřit se k závěrům ohledně její aktivní účasti na daňovém podvodu. Správce daně logicky neočekával, že by se stěžovatelka v rámci dodatečného daňového tvrzení k účasti na daňovém podvodu přiznala, a v souladu s usnesením rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55 (věc *ALGON PLUS*) ji k jeho podání nevyzval. Ve stěžovatelkou zmíněném rozsudku NSS č. j. 6 Afs 61/2018-30 (věc *QATROSYSTEM*) byla odlišná skutková situace. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a zčásti také důvodná.

[10] Stěžovatelka svými kasačními námitkami nezpochybnuje závěr krajského soudu, že se žalovanému podařilo prokázat, že transakce, v jejichž rámci stěžovatelka nakoupila hutní materiál v celkové hodnotě 4.446.253 Kč od společnosti FT Trade group s. r. o. (která neodvedla DPH a stala se nekontaktní) a prodala jej polské společnosti UNIVERSALUS Trade Sp. (dále „Universalus“), byly součástí tzv. karuselového podvodu, o kterém stěžovatelka mohla a měla vědět, a nebylo jí proto možné přiznat uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty. Stěžovatelka však namítá, že krajský soud nesprávně posoudil zákonnost daňové kontroly za zdaňovací období červen 2013. Její zahájení mělo být nezákonné z důvodu uplynutí prekluzivních lhůt ke stanovení daně a jejímu placení

a také z důvodu absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Podstatnou vadu daňového řízení způsobující nezákonnost doměření daně spatřuje dále v tom, že ze zprávy o daňové kontrole ani napadeného rozhodnutí nevyplývá, o jaké důkazy byly závěry týkající se zdaňovacího období červen 2013 opřeny, respektive zda (s ohledem na vedení jediného hromadného spisu) nebyly tyto závěry nepřipustně dovozeny i z důkazů získaných ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím (v době, kdy bylo vedení daňové kontroly nezákonné). Navíc údajně krajský soud nevypořádal podstatu její žalobní argumentace. Tyto námitky lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou prekluze práva stanovit daň za červen 2013 v důsledku nezákonnosti zahájení daňové kontroly za toto zdaňovací období. Není sporu o tom, že daňová kontrola byla zahájena (protokolem ze dne 3. 3. 2016) před uplynutím základní tříleté lhůty ke stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu), a to rozšířením daňové kontroly (ve smyslu § 85 odst. 4 téhož zákona), která byla původně zahájena dne 18. 6. 2012 a následně dne 27. 1. 2014 rozšířena i na daň z přidané hodnoty za březen až květen 2013. Stěžovatelka namítá, že tato kontrola byla od 15. 6. 2015 vedena nezákonně, protože bylo nezákonné i její následné rozšíření (namísto zahájení daňové kontroly nové). Nezákonnost daňové kontroly ode dne 15. 6. 2015 dovozuje buď z toho, že od tehdy byla vedena výlučně k prekludovaným daním (viz str. 2 řádek 24 kasační stížnosti), nebo z toho, že v tento den prekludovalo právo vybrat daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až květen 2013 (viz str. 10 řádek 5 kasační stížnosti). Na podporu svých tvrzení odkázala na ve své věci vydané rozsudky krajského soudu č. j. 22 A 133/2016-37 a č. j. 22 Af 52/2017-97 a NSS č. j. 10 Afs 206/2017-39.

[12] Z těchto rozsudků však ve vztahu k aktuální věci vyplývá pouze to, že z důvodu marného uplynutí prekluzivní lhůty nebylo po 18. 6. 2015 možné pokračovat v daňové kontrole zahájené dne 18. 6. 2012 a stanovit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010, duben 2010, květen 2010, srpen 2010, září 2010, říjen 2010, listopad 2010, prosinec 2010, leden 2011, únor 2011, březen 2011, červen 2011, červenec 2011, srpen 2011 a září 2011. (Stejně tak bylo uznáno za nezákonné pokračování po 1. 10. 2015 v daňové kontrole zahájené dne 1. 10. 2012 a stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období rok 2011 – tato kontrola nebyla následně rozšířena.) Rozšíření daňové kontroly zahájené dne 18. 6. 2012 postupem podle § 85 odst. 4 daňového řádu na březen až květen 2013 však proběhlo před okamžikem, od kterého bylo její vedení z důvodu prekluze nezákonné. Jinými slovy, rozšíření daňové kontroly proběhlo v době, kdy nebyla vedena ohledně daní, které již nebylo možné stanovit. Stejně tak před uplynutím lhůty pro stanovení daně za březen až květen 2013 byla daňová kontrola rozšířena na předmětné zdaňovací období červen 2013. Stalo se tak sice v době, kdy daň, pro kterou byla kontrola původně dne 18. 6. 2012 zahájena, již nebylo možno stanovit, avšak ve vztahu k dani za zdaňovací období březen až květen 2013 kontrola v té době probíhala (s ohledem na její včasné rozšíření) zákonně.

[13] Stěžovatelka fakticky brojí proti postupnému rozšiřování společné daňové kontroly na další období a jejímu ukončování, což je postup, který Nejvyšší správní soud již v minulosti v zásadě aproboval. Současně ani v konkrétním případě stěžovatelky nic nenasvědčuje tomu, že by postupné rozšiřování a ukončování společné daňové

pokračování

kontroly neodpovídalo jejím jednotlivým předmětům, které ostatně byly (co se týče skutkových zjištění za zdaňovací období březen až květen 2013 a červen 2013) do značné míry vzájemně propojené. Skutková zjištění proto byla vzájemně přenositelná (srov. např. rozsudek ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 222/2014-44, a rozsudek ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 350/2016-43, bod 20). Právo stanovit daň tedy neprekludovalo, neboť zahájením daňové kontroly dne 3. 3. 2016 počala běžet lhůta nová (§ 148 odst. 3 daňového řádu).

[14] Co se týče námítky prekluze práva vybrat daň, stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, který přezkoumatelně s odkazem na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 241/2020-27 dovedl (v bodě 24 napadeného rozsudku), že v případě doměřené daně z přidané hodnoty za červen 2013 šlo (ve smyslu § 160 odst. 1 věty třetí daňového řádu v rozhodném znění) o *nedoplatek z části daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti počínající náhradním dnem splatnosti daně*, tedy 15. dnem od právní moci napadeného rozhodnutí (tj. 26. 2. 2020). Stěžovatelka naopak trvá na svém výkladu zmíněného ustanovení s tím, že šestiletá lhůta pro placení daně uplynula dne 26. 7. 2019, a po tomto dni již nebylo možno daň doměřit. Argumentům, které stěžovatelka vznesla proti zmíněnému rozsudku č. j. 9 Afs 241/2020-27, však Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit a nespátřuje v nich ani důvod pro předložení věci rozšířenému senátu. Nelze argumentovat tím, že Nejvyšším správním soudem aprobovaný výklad zmíněného ustanovení (který je v souladu s jeho zněním po 31. 12. 2020) obecně neposkytuje dostatečnou ochranu soukromým zájmům či je v rozporu se zásadou *in dubio mitius*, pakliže „*toto ustanovení skutečně nedává žádný prostor pro jiný výklad, než že lhůta pro placení začne běžet náhradním dnem splatnosti daně, jak toto ustanovení výslovně stanoví. Z ničeho neplyne, že by se tak nemohlo stát, pokud už dříve uplynula dřívější lhůta pro placení téže daně téhož daňového subjektu. Nic takového totiž § 160 odst. 1 daňového řádu neuvádí*“ (bod 29 rozsudku č. j. 9 Afs 241/2020-27). Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že právo vybrat daň nezaniklo.

[15] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně disponoval dostatkem poznatků nutných pro doměření daně, že její zaviněnou účast na daňovém podvodu bylo možné mít za dostatečně spolehlivě prokázanou. Tím fakticky tvrdí, že po rozšíření daňové kontroly na červen 2013 dne 3. 3. 2016 již nebyly činěny relevantní úkony směřující k potřebnému zjištění skutkového stavu, tedy by bylo možné dovést, že jediným účelem zahájení daňové kontroly bylo přerušit prekluzivní lhůtu. Ani s touto argumentací však nelze souhlasit, neboť správce daně v tomto případě evidentně ještě nedisponoval dostatkem indicií pro závěr o prokázání subjektivní stránky a odepření odpočtu.

[16] Jde-li o zmíněnou subjektivní stránku, respektive „*zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo vědět mohla a měla*“ (rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60, bod 77). I pokud však správce daně unese své důkazní břemeno, „*tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí dostat šanci prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 41; či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, bod 42)*“; jinými slovy, odepřít nárok na odpočet lze teprve tehdy, pokud se daňovému subjektu nepodaří dostatečně zpochybnit závěr správce daně o nedbalostní

účasti na daňovém podvodu (bod 97 téhož rozsudku). Pokud by daňový subjekt do daňového podvodu nebyl zapojen jen z nedbalosti, ale účastnil by se ho vědomě, pak by pochopitelně byl krok spočívající v posuzování těchto preventivních opatření nadbytečný (rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS). Jedná-li se o podezření z nedbalostní (nevědomé) účasti na daňovém podvodu, pak *„pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, případně neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu“* (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2021, č. j. 5 Afs 155/2018-35, bod 47). Bez poznatků správce daně o možných preventivních opatřeních přijatých daňovým subjektem, který se měl nevědomě účastnit daňového podvodu, tedy nelze mít subjektivní stránku za prokázanou a daň doměřit.

[17] Je sice pravda, že správce daně učinil většinu úkonů ještě před zahájením daňové kontroly za červen 2013 (v tomto zdaňovacím období byl uplatněn odpočet), to je však dáno tím, že se předmětné transakce uskutečnily v květnu 2013, tedy v období, které bylo kontrolováno již ode dne 27. 1. 2014. Podstatné je (viz bod 31 napadeného rozsudku a str. 67 zprávy o daňové kontrole), že správce daně stěžovatelku dne 23. 5. 2016 (č. j. 2132072/16/3205-60561-809588) vyzval *„k prokázání, že daňový subjekt v daném případě přijal veškerá opatření, která od něho mohou být rozumně požadována, aby bylo zajištěno, že předmětná plnění nejsou součástí daňového podvodu“*. Jak vyplývá z poslední str. 52 této výzvy, správce daně sice *„při posuzování právních, obchodních a osobních vazeb mezi účastníky uvedeného řetězce“* dospěl k závěru, že *„nebyla věnována zvýšená pozornost interním kontrolním mechanismům v případě, kdy plnění vykazovala neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů“*; současně však nevyločil, že takové relevantní kontrolní mechanismy (způsobitelné zpochybnit závěr o nedbalostní účasti na podvodu) ve skutečnosti nastaveny byly. Stěžovatelka v reakci na tuto výzvu prakticky nic konkrétního neuvedla (viz str. 18 vyjádření stěžovatelky ze dne 7. 7. 2016 na č. l. 82 správního spisu a str. 109 zprávy o daňové kontrole; srov. též body 132–147 napadeného rozhodnutí). Takovou reakci však správce daně nemohl s jistotou předvídat. Ani v kasační stížnosti stěžovatelka netvrdila, že správce daně nemohl rozumně očekávat, že by na svou obranu označila relevantní preventivní opatření, např. proto, že se k nim podrobně vyjádřila již dříve, anebo proto, že na využití této příležitosti výslovně rezignovala. Ani pokud by stěžovatelka poskytovala nekonkrétní informace k preventivním opatřením již dříve, nebylo vyloučeno, že by je na základě výzvy správce daně rozvedla a upřesnila. Lze tedy shrnout, že i po rozšíření daňové kontroly na červen 2013 dne 3. 3. 2016 správce daně činil relevantní úkony směřující k potřebnému zjištění skutkového stavu, proto není pravdou, že jediným účelem zahájení daňové kontroly bylo docílit přerušování prekluzivní lhůty.

[18] Další námitka se týkala nezákonnosti zahájení daňové kontroly z důvodu absence výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Daňový řád v § 145 odst. 2 stanoví, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu*. Krajský soud poukázal na judikaturu, podle které se v případě nevyzvání podle § 145 odst. 2 daňového řádu jedná o *„dílčí procesní pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý*

pokračování

vztah k výši následně doměřené DPH“, které však má vliv na povinnost hradit penále (rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, bod 26). Krajský soud nicméně dále s odvoláním se na okolnosti případu dovodil, že upuštění od zaslání výzvy nebylo vadou řízení, neboť s ohledem na předchozí vývoj sporu nebylo možné podání dodatečného daňového tvrzení ze strany stěžovatelky očekávat a také by to nebylo v souladu s principy rychlosti a procesní ekonomie; v rámci daňové kontroly navíc byla šetřena práva stěžovatelky tím, že jí bylo umožněno reagovat na relevantní závěry správce daně a podávat důkazní návrhy (body 27 až 30 napadeného rozsudku).

[19] Kasační soud nemůže přisvědčit krajskému soudu, že správce daně nebyl povinen stěžovatelce adresovat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, jelikož by tak jednal v rozporu s principem rychlosti a procesní ekonomie, předjímacímu zároveň nesouhlas stěžovatelky s doměřením daně a následné zahájení daňové kontroly. Podmínkou pro vznik povinnosti vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení je, že správce daně disponuje dostatečně určitými informacemi o skutečnostech odůvodňujících předpoklad, že daň bude doměřena. V projednávané věci to s ohledem na komplexitu zjištění pocházejících z kontroly DPH za předcházející měsíce, zejména květen 2013, kdy se uskutečnily transakce, z nichž byl v červnu 2013 uplatněn nadměrný odpočet, bylo nepochybně splněno. Podle judikatury lze absenci výzvy akceptovat pouze ve výjimečných případech. V usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55, věc *ALGON PLUS*, bod 60, rozšířený senát vyslovil následující: *„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 zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“* O takovou situaci v projednávané věci nešlo a žalovaný to ani netvrdil. Žalovaný byl přesvědčen o nadbytečnosti výzvy za situace, kdy správce daně potřebnými poznatky o daňovém podvodu disponoval (objektivní okolnosti byly zjištěny), takže nebylo možné očekávat, že by se stěžovatelka k vědomé účasti na podvodu prostřednictvím dodatečného daňového přiznání sama přihlásila. Jak ale stěžovatelka v kasační stížnosti správně poukázala, z rozsudku č. j. 6 Afs 61/2018-30 (věc *QATROSYSTEM*), bod 16, plyne, že výzvu je třeba učinit, i když lze předpokládat, že daňový subjekt s největší pravděpodobností setrvá na svém. Jelikož z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nevzniká povinnost uhradit penále (§ 251 odst. 4 daňového řádu), má postup správce daně v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu vliv na napadené rozhodnutí v části potvrzující dodatečný platební výměr předepisující penále. Absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu je proto procesní vadou, pro kterou měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit v části týkající se stanovení povinnosti uhradit penále, neboť bylo předepsáno nezákonně, a vrátit věc v tomto rozsahu žalovanému k dalšímu řízení.

[20] Ačkoli bylo daňové řízení zatíženo z důvodu zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu procesní vadou, nemělo toto pochybení vliv na zákonnost doměřením daně, toliko na penále. Nelze proto ani dovozovat, jak to zjednodušeně činí stěžovatelka, že uvedený nedostatek způsobil nezákonnost zahájení

daňové kontroly, a tudíž prekluzi. Vlivem pochybení správce daně spočívajícího v opomenutí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně se NSS již zabýval v rozsudku č. j. 10 Afs 268/2019-53. Sice šlo o případ skutkově odlišný (nejednalo se o transakci zasaženou daňovým podvodem a o nezákonnosti daňové kontroly nebylo sporu), řešil však tutéž právní otázku, tj. *„zda prvotní nezákonnost spočívající v absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu znehodnotí procesní postup správce natolik, že zahájení daňové kontroly (...) nepřerušilo běh tříleté prekluzivní lhůty ke stanovení daně (§ 148 odst. 1 téhož zákona)“* (bod 23). Dospěl přitom k závěru (viz body 26 a 27), že *„nelze ovšem souhlasit s tvrzením, že shora popsaná počáteční nezákonnost diskvalifikuje následný úkon správce daně natolik, že zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu nemělo dopad na běh prekluzivní lhůty. Podobně, jako je tomu u zjištění vzešlých z nezákonně zahájené či vedené daňové kontroly, která lze někdy použít za účelem doměření daně (část III.A. shora), nelze automaticky uzavřít, že žádná nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně. NSS nezpochybňuje nezákonnost zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015. Správce daně pochybil, neboť stěžovatelku dle § 145 odst. 2 daňového řádu nevyzval k podání dodatečného tvrzení. [...] Jde však svou povahou o dílčí procesní pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý vztah k výši následně doměřené DPH. Jde o nezákonnost, nejde však o takovou vadu, pro kterou by doměření daně nebylo možné. Jak již NSS v předešlé části vysvětlil, nynější důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly se promítají nikoliv v doměření samotné daně, ale v povinnosti bradit penále.“* S tímto právním názorem, tedy že nezákonnost daňové kontroly z důvodu porušení § 145 odst. 2 daňového řádu nemá vliv na přerušování prekluzivní lhůty, souhlasil i Ústavní soud (usnesení ze dne 29. 6. 2021, sp. zn. III. ÚS 1522/21, bod 13). Krajský soud tedy sice neměl pravdu, když považoval výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu za nadbytečnou, nicméně závěr, že její absence nevyklučovala doměření daně, je správný. Rozšíření daňové kontroly založilo běh nové prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, a k prekluzi z namítaného důvodu proto nedošlo. Ani jiné okolnosti tohoto případu neodůvodňovaly přisoudit této vadě účinky spočívající v tom, že zahájení (rozšíření) daňové kontroly nezpůsobilo ve stěžovatelčině případě přerušování prekluzivní lhůty. Dílčí pochybení krajského soudu není důvodem pro zrušení napadeného rozsudku, neboť NSS korigoval toliko jeho mylný závěr, že absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyla procesní vadou. Výsledné posouzení krajského soudu, že takový postup správce daně neměl vliv na zákonnost doměření daně, je správné.

[21] Jelikož v tomto případě neprekluovalo právo stanovit daň, nemůže být řeč ani o důkazech nezákonně provedených po uplynutí této lhůty. K otázce údajně nezákonného postupu správce daně spočívajícího ve využívání podkladů získaných ve vztahu k dřívějším zdaňovacím obdobím (tj. těm kontrolovaným před rozšířením daňové kontroly) lze odkázat na bod 37 napadeného rozsudku, v němž krajský soud (přezkoumatelně) uvedl, že v souladu s § 93 odst. 2 daňového řádu *„podklady získané z jiných řízení nelze vyloučit pouze z důvodu, že převzaté důkazní prostředky byly správcem daně získány v daňové kontrole, v rámci které následně došlo k prekluzi práva stanovit daň.“* Krajský soud nadto konstatoval, že stěžovatelka v žalobě nenamítala, že by tyto podklady byly získány v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu, tj. (z konkrétních důvodů) nezákonně, případně že by jí nebyl poskytnut dostatečný prostor k uplatnění námitek vůči těmto důkazním prostředkům. NSS musí krajskému soudu přisvědčit, že žalobní námítky

pokračování

byly v tomto směru obecné, neopodstatňující jakékoli konkrétní úvahy (srov. bod 59 žaloby).

[22] Argumentace v části E kasační stížnosti (str. 9, 10) zpochybňující použitelnost svědeckých výpovědí a výsledků mezinárodního dožádání získaných údajně během nezákonně probíhající daňové kontroly je zčásti nepřipustná a zčásti nedůvodná. Nepřipustná je v rozsahu namítané nezákonnosti konkrétních svědeckých výpovědí, ohledně kterých stěžovatelka krajskému soudu nic nepředestřela, ačkoli jí v tom nic nebránilo, a kasační soud se k nim proto vyjádřit nemůže (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[23] Co se týče výsledků mezinárodního dožádání ze dnů 12. 6. 2017 a 22. 6. 2017, krajský soud tuto námitku sice nevypořádal explicitně, nicméně v závěru bodu 37 napadeného rozsudku konstatoval, že „*obecná žalobní námitka stran (ne)použitelnosti důkazů toliko z důvodu prekluze daně proto nemůže být důvodná*“. Žalobkyně totiž v žalobě pouze namítala (a v kasační stížnosti zopakovala), že tyto informace byly správci daně poskytnuty až po uplynutí standardní tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně za březen až květen 2013 (běžící znovu od zahájení daňové kontroly dne 27. 1. 2014). Přitom však stěžovatelka pomíjí, že již od 1. 1. 2014 platí, že *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci* [§ 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu]. V rámci daňové kontroly za březen až květen 2013 započaté dne 27. 1. 2014 přitom byla odeslána řada žádostí o mezinárodní spolupráci, přičemž ani stěžovatelka netvrdí, že veškeré tyto žádosti byly účelové, a tudíž nemající zmíněný účinek spočívající ve stavení prekluzivní lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2024, č. j. 2 Afs 79/2023-62, bod 52).

[24] Bez ohledu na otázku běhu lhůty pro stanovení daně za březen až květen 2013 je však ve vztahu ke zde posuzovanému zdaňovacímu období červen 2013 podstatné především to, že ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by správce daně svůj závěr o doměření daně opřel právě o tyto informace, o které žádal v červnu 2017. Tudíž i pokud by byly získány nezákonně na základě žádostí eventuálně zaslaných až po uplynutí prekluzivní lhůty, na zákonnost napadeného rozhodnutí by to nemělo vliv. Žádost o mezinárodní spolupráci ze dne 12. 6. 2017 (týkající se dopravce Klechy) a ze dne 22. 6. 2017 (týkající se odběratele Universalus) jsou sice zmíněny v „*soupisu provedených úkonů a písemností vyhotovených v průběhu daňové kontroly, vztahujících se a souvisejících s předmětem daňové kontroly i vedeného dokazování za leden až prosinec 2010, leden až prosinec 2011 a březen až červen 2013*“ (konkrétně v posledních dvou řádcích str. 3 zprávy o daňové kontrole), z její části věnující se „*průběhu daňové kontroly ve vztahu ke kontrolovanému zdaňovacímu období červen 2013*“ naopak vyplývá, že co se týče dopravce Klechy, vyšel správce daně ze čtyř odpovědí poskytnutých mezi dny 29. 9. 2015 a 19. 12. 2016 (o které bylo požádáno mezi dny 1. 8. 2013 a 11. 3. 2016; viz str. 16 zprávy) a co se týče odběratele Universalus vyšel z informací, které mu byly poskytnuty dne 19. 3. 2014 (viz poslední odstavec na str. 15 zprávy).

[25] Jinak řečeno, ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně ke stěžovatelkou zpochybňovaným informacím ve vztahu k doměření daně za červen 2013 nepřihlédl (a není tudíž v této věci rozhodné, zda je správce daně získal až po uplynutí

prekluzivní lhůty, či nikoliv). Porovnávání konkrétního obsahu zmíněných sdělení z let 2013 až 2016 s těmi z roku 2017 by již přesahovalo předmět řízení vymezený stěžovatelkou, která v tomto směru v kasační stížnosti žádnou konkrétní argumentaci nevznesla (byť jí nic nebránilo tak po nahlédnutí do správního spisu učinit). I vzhledem k tomu považuje NSS závěr krajského soudu o zákonnosti využitých důkazů za dostatečný a správný. Aplikaci § 93 odst. 2 daňového řádu umožňujícího využívání podkladů z dřívějších daňových kontrol v posuzovaném případě nebránilo to, že by tyto podklady byly získány až po prekluzi práva stanovit daň.

[26] Přisvědčit nelze ani námitkám nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí (z důvodu absence výčtu důkazů vztahujících se ke zdaňovacímu období červen 2013) a s tím související nezákonnosti vedení hromadného spisu. I přes absentující výčet důkazů relevantních právě a jen pro zdaňovací období červen 2013 ve zprávě o daňové kontrole (a jistou sníženou přehlednost danou chybějícím vymezením obsahu a méně přehledným členěním) z ní v konečném důsledku dostatečně srozumitelně vyplývá, k jakým závěrům a na jakém základě správce daně dospěl (srov. např. obsah týkající se „průběhu daňové kontroly ve vztahu ke kontrolovanému zdaňovacímu období červen 2013“ na str. 14–19 a „stručné shrnutí případu“ na str. 109–112). To je patrné i z napadeného rozhodnutí (viz zejm. body 57 až 70, k existenci daňového podvodu pak body 74 až 104, k subjektivní stránce body 105 až 131 a k absenci dobré víry stěžovatelky body 132 až 147). Vzhledem k výše zmíněnému nemůže být vadou s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí ani vedení jediného hromadného spisu k více zdaňovacím obdobím. Relevantní závěry krajského soudu (srov. body 36 až 38 a bod 45 napadeného rozsudku) považuje Nejvyšší správní soud za plně přezkoumatelné a správné.

[27] Podle stěžovatelky měl správce daně také zatížit řízení podstatnou vadou tím, že přihlédl k nepřipustným důkazním prostředkům ve formě „elektronické komunikace s jiným správcem daně“ a zčásti „zачerněných“ listin (s čímž zřejmě souvisí tvrzení stěžovatelky, že neměla možnost se při nahlížení do spisu seznámit se všemi důkazními prostředky). Krajský soud nepřisvědčil této námitce s odůvodněním, že z těchto důkazních prostředků získané zjištění, že dodavatel stěžovatelky FT Trade daň za předmětné období neuhradil, plyne i z jiného podkladu obsaženého ve správním spisu (výpis z osobního daňového účtu), a to stěžovatelka nijak nezpochybnila. Proti této argumentaci krajského soudu stěžovatelka žádnou vlastní nepostavila. Implicitnímu závěru krajského soudu, že na výsledek by nemělo vliv ani posouzení těchto důkazů jako nezákonných, stěžovatelka v kasační stížnosti neopouje. V závěru části F kasační stížnosti se pouze domáhá zodpovězení obecné otázky, zda je důkaz získaný v době nezákonného vedení daňového řízení sám nezákonný, neboť odpověď od krajského soudu postrádá. Nejvyšší správní soud ovšem již výše (v odst. [21]) vysvětlil, že krajský soud na obecnou výhradu reagovat nemohl. Za pochybení považuje stěžovatelka i to, že správce daně předmětné transakce zprvu považoval za toliko fiktivní a že dostatečně nezpochybnil správnost předloženého účetnictví. Stěžovatelka však tyto námitky ve vztahu k otázce zákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu blíže nerozvedla, a neumožnila tak Nejvyššímu správnímu soudu seznámit se s podstatou její argumentace a adekvátně na ni reagovat. Postačí proto obecně odkázat na str. 15 napadeného rozsudku, kde se námitkou nepřipustnosti důkazních prostředků částečně zabýval krajský soud, a především zdůraznit, že důkazní břemeno ve vztahu prokázání rozhodných skutečností v tomto případě tížilo žalovaného

pokračování

a stěžovatelka jeho unesení stran okolností rozhodných pro doměření daně v konečném důsledku nezpochybňuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Stěžovatelka kasační stížností napadla rozsudek krajského soudu, který zamítl její žalobu namítající nezákonnost rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil jak doměření daně z přidané hodnoty, tak i stanovení penále. NSS shledal kasační stížnost důvodnou pouze ve vztahu k povinnosti hradit penále, zrušil jej proto toliko v této části. Výrok o nákladech řízení jako výrok závislý zrušil rovněž. Ve zbytku kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Jde o postup, který je v souladu se zásadou procesní ekonomie a NSS jej již opakovaně použil i v jiných případech, kdy byl předmět řízení o žalobě dělitelný (srov. příklady v rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2023, č. j. 4 Afs 186/2022-164, bod 198).

[29] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V této věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost než rozhodnutí žalovaného v části týkající se povinnosti uhradit penále zrušit. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného v této části zrušil a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[30] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. To je nicméně nutné vykládat tak, že právo na náhradu poměrné části nákladů řízení má účastník pouze v případě, kdy míra jeho procesního úspěchu převažuje nad mírou jeho procesního neúspěchu. Stěžovatelka uspěla, pokud jde o povinnost hradit penále 154.332 Kč, ohledně doměření daně ve výši 771.664 Kč byl naopak úspěšný žalovaný. Je tedy zjevné, že míra procesního úspěchu stěžovatelky nepřevážila nad mírou jejího procesního neúspěchu, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 11. září 2024

2 Afs 121/2023

Eva Šonková
předsedkyně senátu

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu Evou Šonkovou v právní věci žalobkyně: **KVS EKODIVIZE a. s.**, se sídlem Leskovská 566, Horní Benešov, zastoupená JUDr. Jiřím Miketou, advokátem se sídlem Jaklovecká 1249/18, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2020, č. j. 5706/20/5300-22444-711887, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 3. 2023, č. j. 22 Af 25/2020-76,

t a k t o :

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2024, č. j. 2 Afs 121/2023-45, **se opravuje** tak, že výrok III. správně zní:

Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2020, č. j. 5706/20/5300-22444-711887, **se ruší** v části, kterou bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Bruntále, ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1048110/18/3205-50522-810034, pokud jde o stanovení povinnosti uhradit penále ve výši 154.332 Kč, a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Nejvyšší správní soud rozhodl v projednávané věci rozsudkem ze dne 11. 9. 2024, č. j. 2 Afs 121/2023-45.

[2] Podle § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.) předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Týká-li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení a může odložit vykonatelnost rozsudku do doby dokud opravné usnesení nenabude právní moci.

[3] Takové zřejmé nesprávnosti se NSS dopustil ve výroku III., neboť i když spolu s částí rozsudku krajského soudu částečně zrušil rozhodnutí žalovaného, neuvedl, že věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení, což je v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. obligatorní součástí výroku. Zřejmost chyby vyplývá z bodu 29 odůvodnění, podle kterého NSS věc vrací žalovanému a zavazuje jej svým právním názorem: „*Nejvyšší správní*

soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného v této části zrušil a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]“

[4] Předsedkyně senátu proto za použití § 54 odst. 4 s. ř. s. tímto usnesením opravila rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2024, č. j. 2 Afs 121/2023-45, tak, že se výrok dotčený zjevnou nesprávností opravuje způsobem uvedeným ve výroku tohoto usnesení.

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

V Brně dne 17. září 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu