



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Karla Šimky a soudců Štěpána Výborného a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **S.O.S. DIFAK s. r. o.**, se sídlem Pod Kavalírkou 486/32, Praha 5, zastoupené JUDr. Valerií Vodičkovou, advokátkou se sídlem Vodičkova 736/17, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, č. j. 48749/19/5300-22441-705341, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 1. 2024, č. j. 61 Af 2/2020-210,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2012, leden až prosinec 2013, duben až červen 2014, srpen až prosinec 2014 a březen až červenec 2015, neboť neuznal žalobkyní deklarovaný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti PAVI s.r.o. (dále jen „PAVI“).

[2] Předmětem ekonomické činnosti žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo provádění oprav numerických obráběcích strojů a vývoj celých linek na obrábění dílů, zámečnictví, nástrojářství, obráběčství, dále montáž, revize a zkoušky elektrických zařízení. Správce daně neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti PAVI, jež měla spočívat (i) v reklamních a propagačních službách na základě smluv o reklamě a (ii) nákupu technických služeb při správě a údržbě areálů (tzv. facility služeb). Správce daně dospěl k závěru, že v případě reklamních a propagačních služeb se žalobkyně zapojila do daňového podvodu v obchodním řetězci tvořeném společnostmi PAVI v roli missing tradera, S&T SPONZORING s.r.o. v roli buffera a řadou společností (včetně žalobkyně) v roli brokerů, tedy koncových příjemců reklamních služeb. V případě tzv. facility služeb žalobkyně podle správce daně neprokázala rozsah těchto služeb. Proto jí dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 11. 2018 doměřil DPH a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[3] K odvolání žalobkyně žalovaný shora označeným rozhodnutím dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný shledal, že ačkoli žalobkyně u reklamních a propagačních služeb přijatých od společnosti PAVI naplnila hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, nelze tento nárok uznat, neboť žalobkyně byla součástí řetězce, který byl stížen podvodem na DPH. Žalobkyně byla účelově zapojena do řetězce transakcí, v němž sice byly skutečně poskytnuty služby spočívající v reklamě, avšak byly poskytnuty v uměle vytvořeném schématu, v jehož rámci byla uměle navyšována cena a některým ze článků nebyla odvedena daň, zatímco žalobkyně si nárok na odpočet daně uplatnila. Žalobkyně nepřijala dostatečně přiměřená opatření k zamezení své účasti na plněních zasažených podvodem. K poskytnutí tzv. facility služeb žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala rozsah a četnost deklarovaných prací, přičemž fakturovaná cena za tyto práce byla násobně vyšší oproti běžným cenám.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou.

[5] Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) ze dne 4. 3. 2021, č. j. 61 Af 2/2020-120 (dále jen „rozsudek ze dne 4. 3. 2021“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud neshledal důvodnými námitky procesního charakteru ani námitky související s přijetím tzv. facility služeb. V případě reklamních plnění od společnosti PAVI krajský soud neshledal důvodnou námitku neprokázání existence podvodu na DPH, přisvědčil však námitce, že zjištěné objektivní okolnosti případu neodůvodňují, že žalobkyně věděla či měla vědět, že se účastní daňového podvodu. Výběr dodavatelů, průběh obchodních transakcí, podoba smluv o reklamě a adekvátnost přínosu reklamy krajský soud nepovažoval za skutečnosti prokazující vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu, nýbrž za výtku nedostatečné obezřetnosti a nepřijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na podvodu. Těžiště argumentace daňových orgánů podle krajského soudu spočívalo v ceně reklamy, z obsahu správního spisu však nevyplývá, že by žalobkyní akceptované ceny reklamy představovaly okolnost svědčící o jejím vědomém zapojení do podvodu na DPH. Ve výsledku tak nelze dospět k závěru, že by v posuzovaném případě byly dány takové

pokračování

objektivní okolnosti, které by samostatně či v souhrnu dokládaly, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu buďto přímo věděla nebo vědět mohla.

[7] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne ze dne 17. 5. 2023, č. j. 10 Afs 118/2021-74 (dále je rozsudek „sp. zn. 10 Afs 118/2021“), rozsudek krajského soudu ze dne 4. 3. 2021 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že žalobkyni nebyla stanovena daň před uplynutím zákonné lhůty k jejímu vyměření. Kasační soud neměl pochybnosti, že k zahájení daňové kontroly materiálně nedošlo před 11. 12. 2015.

[9] Nejvyšší správní soud shledal pochybení krajského soudu při posouzení otázky, zda žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud uvedl, že výběr dodavatelů nelze posuzovat samostatně. Je nutné se zaměřit na to, zda i volba žalobkyně „podpořit“ konkrétní fotbalový klub přijetím reklamy za nadhodnocené ceny je, či není podezřelá. Pokud žalobkyně upřednostňovala fotbalový klub FC MAS Tábořsko za nepřiměřenou cenu (chtěla jej podpořit), nemělo to ekonomické opodstatnění. Kasační soud dále uvedl, že stručnost smluv sice sama o sobě nenásvědčuje vědomé účasti na daňovém podvodu (tím spíše za situace, kdy se reklamní plnění uskutečnilo), může se přesto jednat o objektivní okolnost nasvědčující účasti na daňovém podvodu, a to zejména ve světle dalších zjištěných okolností. Není také pravdou, že závěr daňových orgánů o přínosu reklamy vychází pouze z ceny, kterou společností PAVI platili za reklamu jiní odběratelé. Daňové orgány podle Nejvyššího správního soudu netvrdily, že reklama neměla žádný přínos, nýbrž že nebyl úměrný ceně reklamy, a ta tak neměla ekonomické opodstatnění. Kasační soud rovněž nesouhlasil s krajským soudem, že daňové orgány nezohlednily znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018. Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že stanovení ceny obvyklé by pro projednávanou věc mohlo být relevantní, nebylo však nezbytné, protože obvyklou cenu reklamního plnění v projednávané věci nebylo možno stanovit kvůli nedostatečně konkrétně vymezenému předmětu plnění ve smlouvě. Žalovaný postupoval správně, pokud srovnával smlouvy žalobkyně se smlouvami o reklamě uzavřenými mezi jinými fotbalovými kluby a jejich odběrateli. Ačkoli předmět reklamního plnění skutečně u většiny srovnávaných smluv nebyl totožný, tak i takové srovnání může poskytnout dostatečnou a objektivní představu o cenách za reklamy v dané oblasti. Ze žádné ze smluv neplyne, že by cena, za kterou žalobkyně v projednávané věci přijala reklamu, byla přiměřená. Nejvyšší správní soud uzavřel, že daňové orgány prokázaly, že žalobkyně platila za reklamu cenu, jež byla bez zřejmého ekonomického opodstatnění mnohonásobně vyšší než cena, jakou za typově shodné plnění obdobného rozsahu platily jiné subjekty ve srovnatelném postavení.

[10] Po vrácení věci krajský soud žalobu žalobkyně zamítl nyní napadeným rozsudkem.

[11] Krajský soud setrval na závěrech týkajících se námitek procesního charakteru a na argumentaci k tzv. facility službám.

[12] K reklamním plněním od společnosti PAVI krajský soud setrval na prokázání existence podvodu na DPH. S ohledem na vyslovený závazný názor v rozsudku

sp. zn. 10 Afs 118/2021 pak konstatoval, že daňové orgány prokázaly existenci objektivních okolností, které v souhrnu dokládají, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla, přičemž ocitoval závěry kasačního rozsudku k jednotlivým objektivním okolnostem. Za nedůvodné považoval krajský soud námitky směřující k otázce přijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu.

II. Podání účastníků řízení

[13] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně namítá, že právo na doměření daně bylo prekludováno, protože daňová kontrola byla zahájena před 11. 12. 2015. Podle stěžovatelky byla daňová kontrola zahájena úředním záznamem o místním šetření ze dne 21. 4. 2015, č. j. 89105/15/700-00490-601325, a protokolem o místním šetření ze dne 21. 4. 2015 č. j. 864469/15/2212-60561-30339. Před zahájením daňové kontroly rozhodl žalovaný také o delegaci místní příslušnosti z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Jihočeský kraj. Rovněž v dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 30. 9. 2015 byl vymezen rozsah daňové kontroly. Stěžovatelka tvrdí, že i dne 21. 7. 2015 byla vyrozuměna o zahájení daňové kontroly. Tyto úkony dle stěžovatelky svojí povahou neodpovídají pouhému získávání předběžných informací, ale materiálně naplňují zahájení daňové kontroly.

[15] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nezohlednil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 9. 2019, č. j. 50 Af 5/2018-86 (dále jen „rozsudek sp. zn. 50 Af 5/2018“), ve skutkově totožné věci daňového subjektu společnosti EKO MB s.r.o. (dále jen „EKO MB“). Krajský soud neuvedl, proč se argumentačně odklonil od tohoto rozsudku, čímž porušil princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí.

[16] Krajský soud rovněž nevypořádal námitku, že žalovaný ve skutkově totožném případě daňového subjektu BioWaste, s.r.o. (dále jen „BioWaste“) zrušil vydané dodatečné platební výměry, neboť cenu reklamních služeb přijímaných společností BioWaste od společnosti PAVI nepovažoval za indicii svědčící o zapojení odvolatele do podvodného jednání. Stěžovatelka opět upozorňuje na rozsudek sp. zn. 50 Af 5/2018, proti němuž nepodal žalovaný kasační stížnost, nýbrž po rozsudku krajského soudu vyhověl podanému odvolání společnosti EKO MB a zrušil dodatečné platební výměry.

[17] Správce daně a žalovaný se podle stěžovatelky dopustili v průběhu daňové kontroly řady zásadních procesních pochybení. První pochybení spatřuje ve skutečnosti, že správce daně pozval stěžovatelku k projednání zprávy o daňové kontrole, přestože neměl k dispozici všechny důkazy, jejichž předložení avizovala (stěžovatelka omylem zaslala správci daně jiný znalecký posudek). Vyhotovil tak oznámení o termínu projednání zprávy o daňové kontrole dříve, než mohl objektivně posoudit, zda nejsou naplněny důvody pro změnu výsledku kontrolního zjištění nebo zda není třeba provést další dokazování. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu o účelově pozdním informování o dočasně pracovní neschopnosti její zástupkyně ode dne 12. 11. 2018 a o její nekontaktnosti. Správce daně také

pokračování

stanovil stěžovatelce nepřiměřeně krátkou lhůtu, v níž se mohla vyjádřit k výsledkům kontrolních zjištění. Navíc stanovil tuto lhůtu v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu dříve, než stěžovatelka o její stanovení požádala, a před tím, nežli se mohla s výsledkem kontrolního zjištění seznámit. Správce daně stanovil záměrně kratší lhůtu, přestože sám na reakci na vyjádření stěžovatelky potřeboval mnohem více času. Nepostupoval v rozporu se zásadou přiměřenosti a šetření zákonných práv stěžovatelky. Obzvláště pokud tři dny poté, co stěžovatelka požádala o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, doručil stěžovatelce úřední záznam čítající dalších 38 stran. Správce daně stanovil nepřiměřeně krátkou lhůtu rovněž pro vyjádření na výzvu ze dne 25. 5. 2018. Žalovaný obdobně stanovil stěžovatelce krátkou lhůtu pro vyjádření k doplnění důkazů po změně právního názoru v odvolacím řízení. Navržené důkazy nadto žalovaný zcela formalizovaně a bez řádného odůvodnění zamítl. Při vypořádání obdobných žalobních námitek krajský soud pominul, že správce daně byl průběhu daňového řízení po několik měsíců nečinný. Krátkost a nepřiměřenost lhůt znemožnila stěžovatelce kvalifikovaně se vyjádřit.

[18] V další kasační námitce stěžovatelka tvrdí, že správce daně ukončil daňovou kontrolu zcela účelově a s vědomím, že se dopustil závažných procesních pochybení. Důvodem pro tento postup byla snaha oznámit rozhodnutí (dodatečné platební výměry) před uplynutím prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu. Oznámení dodatečných platebních výměrů za výše uvedených okolností neprodloužilo prekluzivní lhůtu.

[19] Stěžovatelka namítá, že proti úředním osobám správce daně byla podána stížnost pro skutečnosti, že tyto osoby se dopustily porušení služební kázně anebo dokonce trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby. Stížnost podala společnost PAVI.

[20] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť řádně nevypořádal námitku nenaplnění tzv. vědomostního testu. Krajský soud pominul, že stěžovatelka k prokázání svých tvrzení navrhla výslech svědků a dále také důkaz znaleckým posudkem, avšak správce daně tyto důkazy zamítl. Stěžovatelka doplňuje, že jí nelze klást k tíži skutečnosti, které nastaly roky poté, co vstoupila do obchodních vztahů se společností PAVI, a dovozovat z nich její nedostatečnou obezřetnost. Krajský soud pouze formálně převzal závěry daňových orgánů bez toho, aby zohlednil, že stěžovatelce bylo znemožněno provést další důkazy na podporu svých tvrzení. V tomto ohledu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[21] Z napadeného rozsudku není dle stěžovatelky zřejmé, z jakých závazných závěrů rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021 krajský soud vycházel. Závěry kasačního soudu považuje stěžovatelka za nepřezkoumatelné a vzájemně si odporující. Není zřejmé, z čeho Nejvyšší správní soud vyhodnotil, že předmět plnění ve smlouvě o reklamě byl vymezen nedostatečně. Správce daně měl za prokazané, že plnění proběhlo. Srovnání jednotlivých položek nelze provést, neboť podmínky jednotlivých reklamních plnění jsou odlišné. Navíc v další části rozsudku kasační soud v rozporu s dříve uvedeným tvrdil, že není zřejmé, o jakou částku byla reklamní plnění nadhodnocena. Stěžovatelka zdůrazňuje, že daňové orgány neprokázaly, že se ceny pohybovaly ve výrazně nižších rádech než cena, za kterou reklamu sama pořídila. Pokud daňové orgány a soudy neprovedly navržené důkazy, nemohly se vyjadřovat k cenám reklamy.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021 nepřisvědčil. Žalovaný dodává, že stěžovatelkou odkazované úkony správce daně nesměřovaly k zahájení daňové kontroly.

[23] Žalovaný nesouhlasí, že krajský soud nezohlednil rozsudek sp. zn. 50 Af 5/2018. Stěžovatelkou uváděná argumentace je značně zavádějící, neboť cituje znění původního rozsudku krajského soudu. Podobnost případů společností EKO MB a BioWaste stěžovatelka prvně tvrdila až v průběhu soudního jednání dne 24. 1. 2024, jednalo se tak o opožděnou žalobní námitku.

[24] K námitce procesních pochybení žalovaný uvádí, že obdobné námitky řádně vypořádal krajský soud, přičemž žalobkyně pouze zkopírovala související pasáže žaloby. Stěžovatelka neuvádí žádné konkrétní argumenty, z jakého důvodu považuje rozsudek krajského soudu v této části za nesprávný. Nově v kasační stížnosti namítá nepřiměřenost patnáctidenní lhůty stanovené žalovaným v seznámení vydaném dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[25] Poukaz na stížnost společnosti PAVI na chování a jednání úředních osob považuje žalovaný za opožděně uplatněnou námitku. Krajský soud se s ní přesto vypořádal a s jeho odůvodněním se žalovaný ztotožňuje. Tvrzení stěžovatelky jsou pouhou spekulací.

[26] Závěry krajského soudu o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH, považuje žalovaný za řádně odůvodněné a přezkoumatelné. Žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatelka v soudním řízení nenavrhovala výsledky svědků ani provedení důkazu znaleckým posudkem. Krajský soud jasně uvedl, z jakých závazných závěrů Nejvyššího správního soudu vycházel.

[27] Žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[28] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka opakuje, že před zahájením daňové kontroly správce daně činil úkony, které svojí povahou neodpovídají pouhému získávání předběžných informací, ale materiálně naplňují zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka uvádí úkony, které dle jejího názoru nejsou pouhým mapováním terénu, jak tvrdí správce daně. Správce daně již ke dni 30. 9. 2015 měl k dispozici a prověřoval konkrétní doklady týkající se daňové povinnosti stěžovatelky.

[29] Stěžovatelka tvrdí, že neměla možnost jak se dozvědět o rozhodnutích vydaných v řízeních se společnostmi EKO MB a BioWaste. Nelze proto tvrdit, že se jedná o opožděnou námitku. Soudy navíc mají rozhodovat v obdobných případech shodně.

[30] Podle stěžovatelky z rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021 není zřejmé, jaký závěr Nejvyšší správní soud konstatoval k její vědomosti o účasti na podvodu. Nejvyšší správní soud nevyjádřil závazný závěr o tom, že stručnost uzavřených smluv byla důvodem vědomosti stěžovatelky o účasti na podvodu. Stěžovatelka cituje pasáže rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021 a konstatuje, že závěry Nejvyššího správního soudu týkající se

pokračování

nadhodnocení ceny plnění si navzájem odporují a vylučují se. Soudy nemohly posuzovat otázku přiměřenosti ceny reklamního plnění v její úplnosti.

[31] Stěžovatelka opakuje, že správce daně vyhotovil oznámení o projednání zprávy o daňové kontrole, aniž by měl k dispozici stěžejní důkaz (znalecký posudek), takže daňovou kontrolu ukončil předčasně. Stěžovatelka se dovolává porušení principu rovného zacházení, přiměřenosti a předvídatelnosti práva. Daňové orgány také chybně neuznaly jako důkaz předložený znalecký posudek, přestože správce daně nedisponuje takovými odbornými znalostmi, aby mohl sám zhodnotit, jaká má být cena reklamy.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[33] Kasační stížnost není důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, respektive zdali veškeré stížnostní námitky jsou přípustné a věcně projednatelné.

[35] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná 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.

[36] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je nutno v souladu s ustálenou judikaturou interpretovat tak, že brání Nejvyššímu správnímu soudu, aby se v řízení o opakované kasační stížnosti za nezměněného skutkového a právního stavu vyjadřoval k námitkám, které již dříve posoudil a vyslovil závěr o nich, neboť je tímto závěrem svého předchozího rozsudku v dané věci vázán. V opakované kasační stížnosti může účastník řízení napadnout jediné nesprávnou realizaci závazného právního názoru či pokynu a závěry z ní vyplývající, případně zpochybnit otázky, které nemohly být předmětem první kasační stížnosti (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, publikované pod č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 28). Podá-li kasační stížnost v téže věci druhý účastník řízení, je § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelný (a kasační stížnost nepřipustná) v případě, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2015, č. j. 8 Afs 16/2015-64, bod 18). Byla-li rozhodná právní otázka Nejvyšším správním soudem plně vyřešena k předchozí kasační stížnosti jiného účastníka, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (nález Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2019 sp. zn. III. ÚS 926/19, N 129/95 SbNU 66, bod 23).

[37] V rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021 Nejvyšší správní soud k námitkám stěžovatelky vzneseným ve vyjádření ke kasační stížnosti předně posoudil, zda neuplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně (viz body 12–18). Shledal, že daňová kontrola nebyla zahájena již místním šetřením dne 21. 4. 2015, a ani z dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o provedení daňové kontroly ze dne 25. 9. 2015 nevyplývá, že již proběhly úkony, které by bylo možné považovat za daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud neměl pochybnosti, že k úkonům, které by bylo nutno materiálně považovat za zahájení daňové kontroly, před 11. 12. 2015 nedošlo, neboť z protokolu o ústním jednání ze dne 16. 12. 2015 plyne, že (teprve tehdy) správce daně převzal od zástupce žalobkyně flash disk, na kterém je nahrán účetní deník (bod 18). Námitky, jimiž stěžovatelka v nyní posuzované kasační stížnosti zpochybňuje doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty, jsou tedy nepřípustnými podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť tato otázka již byla vyřešena v předchozím kasačním rozsudku.

[38] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021 za druhé posuzoval otázku, zda stěžovatelka věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud v bodě 19 citovaného rozsudku výslovně uvedl, že se *„zabýval otázkou komplexního posouzení zjištěných objektivních skutkových okolností, jež mají svědčit o tom, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH“*.

[39] Zpochybňuje-li tedy stěžovatelka v nyní projednávané kasační stížnosti závěry krajského soudu týkající se její vědomosti o zapojení do daňového podvodu, jedná se o námitky, které jsou rovněž nepřípustné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Kasační soud v předchozím rozsudku posoudil objektivní okolnosti, které dle žalovaného svědčily vědomosti stěžovatelky o zapojení do daňového podvodu (výběr dodavatelů, průběh obchodních transakcí, smlouvy o reklamě, cena reklamy a přínos reklamy), a vytkl krajskému soudu, že soubor všech zjištěných objektivních okolností nehodnotil v jejich souhrnu (viz též výše). K výběru dodavatelů kasační soud uvedl, že v regionu se nachází fotbalové kluby, které mohly stěžovatelce poskytnout vhodnější reklamu (SK Dynamo České Budějovice); podpora fotbalového klubu FC MAS Tábořsko za nepřiměřenou cenu neměla ekonomické opodstatnění. Nejvyšší správní soud nesouhlasil s krajským soudem, že chybějící smluvní ujednání lze doplnit uplatněním dispozitivních ustanovení občanského zákoníku, naopak žalovaný správně zohlednil, že smlouvy o reklamě jsou velmi stručné a chybí v nich podstatná ujednání o plnění. Konstatoval, že cena, za kterou žalobkyně v projednávané věci přijala reklamu, byla nepřiměřená, přičemž položkové srovnání jiných smluv se smlouvami uzavřenými stěžovatelkou nebylo možné pro obecnost stěžovatelčích smluv. Stěžovatelka se podle kasačního soudu jako dlouholetá podnikatelka mohla i při minimální míře opatrnosti dopátrat podobných nabídek fotbalových klubů a zjistit přemrštěnou cenu zdanitelného plnění. Daňové orgány správně porovnaly celé soubory poskytnutých reklamních plnění; jde o dostatečný vzorek vypovídající o cenách reklamy v obdobném období. Nadhodnocení reklamních plnění v případě stěžovatelky bylo tak výrazné, že si je ve spojení s dalším nestandardními okolnostmi nelze vyložit jinak, než že žalobkyně byla zapojena do daňového podvodu. Nejvyšší správní soud proto výslovně uzavřel, že žalovaný *„správně zhodnotil nadhodnocenou cenu za reklamní plnění jako objektivní okolnost svědčící v kontextu s dalšími okolnostmi o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu“*.

pokračování

[40] Jestliže tedy stěžovatelka v nyní podané kasační stížnosti opět namítá, že nebyla prokázána její vědomost o účasti na podvodu, zpochybňuje otázku, která již byla vyřešena v předchozím řízení o kasační stížnosti. Stěžovatelka měla možnost uplatnit svou argumentaci v předchozím kasačním řízení, což ostatně také učinila, na čemž nic nemění, že předchozí kasační stížnost podal žalovaný (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2021 č. j. 6 Afs 229/2020-59, body 26-27). Nyní mohla stěžovatelka především namítat, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem, což však nečiní. Ani netvrdí, že její argumentace vychází ze skutečností, které nastaly až po vydání předchozího kasačního rozsudku, či že je nezbytné přihlídnout k zásadní změně v judikatuře. Nejvyšší správní soud tedy opakuje, že již v rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021 posoudil, zda daňové orgány jimi shromážděnými důkazy prokázaly vědomost stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, zda smlouvy byly uzavřeny za přemrštěné ceny, zda byl předmět plnění vymezen dostatečně a zda žalovaný dostatečně zohlednil znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON.

[41] Zároveň nejsou přípustné námitky stěžovatelky, že původní kasační rozsudek je nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud je názorem vysloveným ve svém předchozím rozsudku vázán a nemůže se od něj nyní odchýlit (byť by rozhodoval v senátu v jiném složení); změny původně vysloveného právního názoru se nelze domoci ani předložením věci rozšířenému senátu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Jestliže se tedy stěžovatelka nyní podanou kasační stížností snaží zpochybnit závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, o nějž krajský soud opřel odůvodnění nyní napadeného rozsudku, nemůže se Nejvyšší správní soud touto spornou otázkou z výše uvedených důvodů opětovně zabývat. Smyslem § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zamezit tomu, aby Nejvyšší správní soud musel znovu řešit námitky, k nimž již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, pokud se tímto právním názorem krajský soud řídil.

[42] K námitce existence objektivních okolností svědčících účasti stěžovatelky na daňovém podvodu kasační soud konečně uvádí, že napadený rozsudek krajského soudu není v této části nepřezkoumatelný. Krajský soud ocitoval nosné závěry rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021 k jednotlivým objektivním okolnostem prokazujícím vědomost stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu a uzavřel, že „že daňové orgány prokázaly existenci objektivních okolností, které v souhrnu dokládají, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla“. Tímto postupem krajský soud nezatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností, neboť z kasačního rozsudku plynuly jasné závěry ohledně vědomosti stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu. Z napadeného rozsudku krajského soudu je zároveň zřejmé, z jakých závazných závěrů krajský soud vycházel. Krajský soud se zjevně cítil být vázán posouzením jednotlivých objektivních okolností, a to včetně ceny plnění, neboť v těchto částech kasační soud přehodnotil dřívější závěry krajského soudu.

[43] Nejvyšší správní soud tedy k námitce prekluze práva doměřit daň a (ne)existence objektivních okolností svědčících účasti stěžovatelky na daňovém podvodu shrnuje, že v této části je kasační stížnost nepřípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť tyto otázky (námitky) Nejvyšší správní soud již závazně vyřešil v předchozím zrušujícím rozsudku.

[44] Zákaz opakované kasační stížnosti naopak nezamezuje stěžovatelce, aby v nyní projednávané kasační stížnosti zpochybnila části rozsudku krajského soudu, které nebyly napadeny předchozí kasační stížností žalovaného. Krajský soud již v prvním rozsudku žalobní argumentaci z podstatné části nepřisvědčil. Tyto závěry proto logicky nebyly (a *de facto* ani být nemohly) napadeny žalovaným v první kasační stížnosti, neboť žalovaný s jejich vypořádáním ze strany krajského soudu souhlasil. Proti těmto závěrům se mohla stěžovatelka vymezit v nyní projednávané kasační stížnosti.

[45] Uvedené v první řadě platí pro námitky procesních pochybení správce daně a žalovaného. Tyto námitky nemohou být nepřipustnými podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Kasační soud je však do značné míry shledal nepřipustnými podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože představují doslovnou kopii žaloby (vyjma záměny „žalobce“ za „stěžovatele“).

[46] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.), takže se kasační námitky musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Stěžovatel musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS). Úkolem Nejvyššího správního soudu není opětovné projednání žaloby, ale přezkoumání správnosti postupu a závěrů krajského soudu. Jestliže tedy stěžovatelka v této části kasační stížnosti převážně doslovně převzatou žalobní argumentaci rozporuje postup a závěry správních orgánů, aniž by reagovala na důvody napadeného rozsudku krajského soudu, který se se žalobními námitkami vypořádal, jedná se o nepřipustnou kasační argumentaci.

[47] Stěžovatelka v první řadě totožně se žalobou vznáší námitky vadného projednání zprávy o daňové kontrole. Body 2–8 části V. kasační stížnosti jsou kopií části III. žaloby (s vynecháním některých odstavců) a část VI. kasační stížnosti je doslovně převzata z části IV. žaloby (chybí pouze bod IV. 7 žaloby). Stěžovatelka v této části žaloby i kasační stížnosti totožně namítla, že správce daně ji předčasně zpravil o termínu projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 11. 2018, přestože neměl k dispozici všechny důkazy (především znalecký posudek) předložené stěžovatelkou. Navíc účelově popsal průběh telefonických hovorů tak, aby zástupkyně stěžovatelky působila jako nekontaktní. Ke stejné argumentaci krajský soud uvedl, že i kdyby přisvědčil žalobní argumentaci, dle níž nebyly naplněny podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohla by taková skutečnost bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí správce daně (bod 118). Dále krajský soud shledal účelovým jednání stěžovatelky spočívající v její nekontaktnosti (bod 120) a konstatoval, že správce daně měl na zpracování výsledné podoby zprávy o daňové kontrole čas až do termínu jejího projednání (16. 11. 2018), přičemž v průběhu této doby (konkrétně dne 9. 11. 2018) obdržel i chybějící znalecký posudek. Na tuto argumentaci krajského soudu stěžovatelka nikterak nereaguje, pouze doslovně opakuje namítané porušení § 88 odst. 5 daňového řádu. Takto formulované námitky však nejsou přípustné a kasační soud se jimi

pokračování

nemůže zabývat; proto toliko odkazuje k vypořádání shodných námitek ze strany krajského soudu.

[48] V části VII. a VIII. kasační stížnosti odpovídající části V. a VI. žaloby (vyjma pominutí bodu 11) stěžovatelka shodně namítá stanovení nepřiměřených lhůt pro vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění a v bodech IX. 1–4 kasační stížnosti kopírujících body VIII. 1–4 žaloby namítá nepřiměřenost dalších lhůt pro své vyjádření. K této argumentaci se však krajský soud vyjádřil v bodech 123–133 napadeného rozsudku, v nichž již úvodem zdůraznil, že ani stanovení nepřiměřeně krátké lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění by nepředstavovalo procesní pochybení způsobující nezákonnost rozhodnutí správce daně. Stěžovatelka navíc požádala o prodloužení stanovené lhůty, čemuž správce daně vyhověl a lhůtu prodloužil na 43 dnů, takže stěžovatelka měla na zpracování vyjádření k výsledku kontrolního zjištění dostatek času. Krajský soud přitom výslovně uvedl (viz bod 127), že *„ze žalobní argumentace nikterak nelyne, jak konkrétně měla takto prodloužená délka stanovené lhůty zasáhnout do žalobkyniných procesních práv“*, což stěžovatelka nikterak nereflektuje ani v kasační stížnosti, nýbrž setrvává na obecné argumentaci o nepřiměřenosti lhůty k vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Také k dalším, údajně nepřiměřeně krátkým, lhůtám k vyjádření krajský soud konstatoval (bod 128), že není *„ze žalobní argumentace patrné, jak konkrétně měly tyto lhůty zasáhnout do žalobkyniných práv (například jaká tvrzení a důkazní návrhy chtěla žalobkyně uplatnit, avšak v důsledku krátkých lhůt to již nestihla) a zároveň že nedošlo k nápravě v pozdějších fázích daňového řízení“*. Ani na toto odůvodnění krajského soudu však stěžovatelka v části VII. a VIII. kasační stížnosti nereaguje a svou argumentaci nekonkretizuje, přestože byla krajským soudem upozorněna, že její tvrzení nemohou být dostatečná pro shledání zásadních procesních vad. Uvedené části kasační stížnosti jsou proto pro svou totožnost se žalobou nepřípustné.

[49] Konečně v části IX. body 6–10 kasační stížnosti doslovně kopírující část XII. body 12–18 žaloby (vyjma bodu 14 a zestručnění bodu 15) stěžovatelka namítá, že žalovaný zcela formalizovaně a bez řádného odůvodnění odmítl všechny navržené důkazy. Stěžovatelka však nereflektuje, že již krajský soud konstatoval (bod 140), že výslech svědků N. a S. v rámci odvolacího řízení provedl na pokyn žalovaného správce daně, čímž zhojil své předchozí pochybení. Nadto dodal (bod 141), že *„v průběhu odvolacího řízení nedošlo k žádné změně právní kvalifikace, jak žalobkyně sugeruje“*. Stěžovatelka přesto v označené části kasační stížnosti bez přidané argumentace opakuje již v žalobě vyřčené argumenty, aniž by vyvracela tvrzení krajského soudu. Stěžovatelka pomíjí závěr krajského soudu, že *„žalovaný pouze korigoval právní názor správce daně v tom, že jeho úvahy stran účasti žalobkyně na daňovém podvodu již byly ve vztahu k facility službám nadbytečné“*. Stěžovatelka také nereaguje na vysvětlení krajského soudu, že další jí navrhované důkazy souvisely s prokázáním uskutečnění reklamního plnění, nikoli tzv. facility služeb, přestože uskutečnění a rozsah reklamního plnění byl mezi účastníky řízení nesporný. Stěžovatelka tedy i v této části kasační stížnosti nezohledňuje závěry krajského soudu a pouze opakuje žalobní argumentaci, což způsobuje nepřípustnost této argumentace.

[50] Jestliže tedy stěžovatelka v těchto částech kasační stížnosti pouze doslovně zopakovala, co uváděla v žalobě, aniž by jakkoli reflektovala vypořádání stejné argumentace krajským soudem a s ní polemizovala, jde o nepřípustné námitky podle § 104 odst. 4 s. ř. s.,

neboť se mýlí s rozhodovacími důvody krajského soudu (srov. např. usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, či nález Ústavního soudu ze dne 24. 5. 2024, sp. zn. IV. ÚS 623/23, body 12–16). Kasační soud se proto touto argumentací nezabýval a odkazuje k závěrům vysloveným krajským soudem.

[51] Teprve v části X. (a částečně také v části V. bodu 9–11) kasační stížnosti stěžovatelka alespoň zčásti reaguje na odůvodnění napadeného rozsudku. Tyto části kasační stížnosti tedy považuje Nejvyšší správní soud za přípustné.

[52] Stěžovatelka především opakuje, že jí byly poskytnuty nepřiměřeně krátké lhůty k vyjádření, a to především k výsledkům kontrolních zjištění.

[53] Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle § 88 odst. 3 téhož zákona dále platilo, že na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění.

[54] Správce daně doručil stěžovatelce výsledek kontrolního zjištění dne 18. 9. 2018 do datové schránky její zástupkyně a stanovil žalobkyni lhůtu k vyjádření v délce 20 dnů. Následně ji k žádosti stěžovatelky prodloužil do 31. 10. 2018. Takto stanovenou lhůtu, která po jejím prodloužení čítala 43 dnů, nelze považovat za nepřiměřeně krátkou. Kasační soud nepopírá, že výsledek kontrolních zjištění byl v daném případě poměrně obsáhlý, takže vyžadoval náležitou dobu na reakci. Doba 43 dnů je však dostatečná, neboť poskytla zástupkyni stěžovatelky náležitý čas, aby se s kontrolními zjištěními seznámila a také na ně případně reagovala, což také učinila dne 2. 11. 2018, kdy zaslala správci daně vyjádření k výsledku kontrolního zjištění o 97 stranách. Jestliže stěžovatelka v tomto vyjádření obsáhle zpochybnila závěry správce daně, tak dle všeho se s výsledkem kontrolního zjištění seznámila. Materiální požadavek § 88 odst. 2 daňového řádu byl tedy naplněn. Stěžovatelka přitom v žalobě ani následně v kasační stížnosti neuvádí, jaký konkrétní dopad měla údajně nepřiměřená lhůta do jejích práv, nýbrž setrvale opakuje důvody nepřiměřenosti stanovené lhůty. Stěžovatelka neupřesňuje, jaké skutečnosti rozhodné pro oprávněnost nároku na odpočet DPH nemohla v průběhu daňového řízení a v obsáhlém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění na svoji obranu uvést, případně v čem by se výsledek daňové kontroly lišil, pakliže by jí byla poskytnuta (z jejího pohledu) přiměřená lhůta. I v případě posouzení stanovené lhůty jako nepřiměřeně krátké pro seznámení se s výsledky kontrolních zjištění by proto nebylo možno považovat za nezákonné výsledné rozhodnutí správce daně, protože stěžovatelka prokazatelně netvrdí konkrétní skutečnosti svědčící dopadu do jejích práv. Navíc nelze pominout, že stěžovatelka veškeré své výhrady mohla uplatnit a uplatnila v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jímž se žalovaný řádně zabýval. Daňové řízení je přitom konstruováno tak, že případné vady prvostupňového řízení je třeba napravit v řízení odvolacím (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. dubna 2009 č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS; tato judikatura je použitelná i pro nynější daňový řád, neboť základní principy odvolacího řízení se oproti úpravě v zákoně o správě daní a poplatků nezměnily, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs 224/2016-40, bod 36). Jestliže se stěžovatelka domnívala, že jí stanovení nedůvodně krátké lhůty znemožnilo kvalifikovaně se vyjádřit, případně předložit

pokračování

další důkazy před správcem daně, mohla tuto argumentaci předeštit v podaném odvolání. Lze však zopakovat, že ani v kasační stížnosti neuvádí, co konkrétně nemohla před správcem daně tvrdit či prokázat. Kasační námitka proto nemůže být důvodná.

[55] Za nedůvodnou považuje kasační soud také námitku stěžovatelky, že správce daně měl při stanovení lhůty k vyjádření ke kontrolním zjištěním přihlídnout k době, která uplynula od jeho posledního úkonu. Úkony správce daně nejsou svojí povahou srovnatelné s úkony daňového subjektu v rámci daňové kontroly, a proto nelze vycházet z toho, že pokud správce daně prověřoval zjištěné skutečnosti po značnou dobu, měl by tím zakázáno stěžovatelce jako daňovému subjektu stanovit významně kratší lhůtu pro vyjádření ke kontrolním zjištěním. Takováto „reciprocita“ ze žádných konkrétních ustanovení daňového řádu ani ze základních zásad správy daní neplyne. Lhůta k vyjádření má být přiměřená okolnostem, zejména tomu, co v rámci ní má daňový subjekt pravděpodobně činit, a tedy vázaná na tyto okolnosti, a nikoli na to, jak dlouho předtím správce daně činil úkony sám. Nejvyšší správní soud navíc opakuje, že stěžovatelce byla i přes obsáhlost kontrolních zjištění stanovena přiměřená lhůta k vyjádření.

[56] Za nedůvodné považuje kasační soud rovněž tvrzení stěžovatelky, že správce daně „stanovil u každé výzvy a také výsledku kontrolního zjištění stejně dlouhou lhůtu“. Stěžovatelka v této argumentaci zjevně pomíjí, že lhůta k vyjádření ke kontrolním zjištěním jí byla prodloužena (viz výše). Navíc shodnost lhůt sama o sobě nemůže svědčit jejich nepřiměřenosti.

[57] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud připomíná ustálenou judikaturu, že ani případné vady při projednání zprávy o daňové kontrole zpravidla nebudou představovat vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí konečného rozhodnutí. I pokud jsou porušena procesní práva daňového subjektu v řízení před správcem daně (například stanovením krátkých lhůt pro vyjádření), nelze jen z toho důvodu považovat za nezákonné rozhodnutí žalovaného (rozsudek NSS ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021-41, bod 42, či ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017-28, bod 19). Jakkoli tedy kasační soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky ohledně nepřiměřenosti lhůt k vyjádření při ukončení daňové kontroly, tak ani v opačném případě nebyl důvod konstatovat nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

[58] Stěžovatelka v souvislosti s ukončením daňové kontroly opětovně namítá též uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť vytýkaná procesní pochybení způsobila, že dodatečné platební výměry byly vydány ryze formálně. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že pokud je rozhodnutí správce daně pouze formálním úkonem, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně, nedojde k prodloužení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, bod 18). Stěžovatelka v kasační stížnosti sice uvádí mnohá zásadní procesní pochybení, tato procesní pochybení však nemohla ústit v hodnocení dodatečných platebních výměrů jako ryze formálních úkonů. Odůvodnění dodatečných platebních výměrů ve formě zprávy o daňové kontrole je důkladné a vychází z dokazování, jež má oporu ve správním spisu. Stěžovatelce rovněž nebyla upřena základní procesní práva, jejichž prostřednictvím mohla zpochybnit závěry

správce daně. Nejvyšší správní soud proto neshledává, že by jediným (nebo jen převažujícím) účelem dodatečných platebních výměru mělo být dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně. Aby rozhodnutí nemělo vliv na lhůtu pro stanovení daně, muselo by mít vady naprosto zásadní intenzity či vykazovat zjevné známky účelovosti (rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2024, č. j. 8 Afs 189/2020-127, bod 27). Žádné takové vady však Nejvyšší správní soud v dodatečných platebních výměrech správce daně neshledal. Lze pouze zopakovat, že lhůta k vyjádření ke kontrolním zjištěním byla stěžovatelce stanovena v dostatečné délce, čemuž nasvědčuje, že se stěžovatelka k těmto zjištěním před vydáním zprávy o daňové kontrole velmi obsáhle vyjádřila.

[59] Jestliže stěžovatelka namítá, že jí správce daně stanovil také nepřiměřeně krátkou lhůtu k vyjádření k výzvě ze dne 25. 5. 2018, č. j. 1479521/18/2212-60561-303563, tak vůči skutečnostem obsaženým v tomto sdělení, týkajícím se existence podvodu na DPH a vědomosti stěžovatelky o účasti na něm, mohla stěžovatelka argumentovat jak v řízení před správcem daně (k vydání zprávy o daňové kontrole došlo teprve dne 21. 11. 2018 a den na to byly vydány dodatečné platební výměry), tak v odvolacím řízení před žalovaným. I pokud by tedy bylo možno konstatovat krátkost odkazované lhůty, nejednalo by se o takovou vadu, pro niž by bylo nezbytné shledat rozhodnutí žalovaného nezákonným.

[60] V rámci námitky procesních pochybení stěžovatelka dále tvrdí, že jí byla v odvolacím řízení stanovena nepřiměřeně krátká lhůta pro doložení důkazů poté, co byla žalovaným informována o změně právního názoru žalovaného ohledně facility služeb (dle žalovaného byla předčasná argumentace daňovým podvodem, neboť stěžovatelka neprokázala ani splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně). Žalovaný považuje i tuto námitku za nepřípustnou, neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, s tím však kasační soud nesouhlasí. Obdobně formulovanou námitku stěžovatelka vznesla v bodě 14 části XII. žaloby, nejedná se proto o námitku, která by neměla svůj předobraz v žalobě. Kasační soud však považuje tuto námitku za nedůvodnou, protože ze žalobní ani z této části kasační argumentace není zřejmé, jak mělo údajně krátké stanovení této lhůty zasáhnout do práv stěžovatelky. Stěžovatelka sice obecně tvrdí, že nemohla doložit stěžejní důkazy, žádné takové důkazy však ani do vydání rozhodnutí žalovaného nepředložila a ani v žalobě či kasační stížnosti neuvádí, které konkrétní důkazy, jež by mohly změnit závěry o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet u tzv. facility služeb, by byla bývala předložila. Její obecnou námitku o nepřiměřenosti lhůty k podání vyjádření ke sdělení žalovaného ze dne 14. 10. 2019 tedy kasační soud neshledal důvodnou.

[61] Stěžovatelka konečně v kasační stížnosti přípustně rozporuje tvrzení krajského soudu o účelovosti postupu při informování o dočasné pracovní neschopnosti zástupkyně stěžovatelky. Z obsahu správního spisu vyplývá, že zástupkyně stěžovatelky byla v dočasné pracovní neschopnosti od pondělí 12. 11. 2018, o své pracovní neschopnosti však informovala správce daně až dne 16. 11. 2018, tj. v den, kdy měla být projednána zpráva o daňové kontrole. Aniž by kasační soud hodnotil účelovost tohoto postupu zástupkyně stěžovatelky, pro posouzení důvodnosti této námitky je klíčové, že i kdyby nebyly naplněny podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nevedla by tato skutečnost k nezákonnosti rozhodnutí žalovaného (viz výše). Navíc ani zde stěžovatelka netvrdí konkrétní skutečnosti, které by byla bývala při projednání zprávy o daňové kontrole uvedla a které kvůli své nepřítomnosti nemohla uplatnit. Nelze přitom pomíjet, že projednání

pokračování

zprávy o daňové kontrole je konečnou fází daňové kontroly a slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, bod 22). Stěžovatelka neuvádí, že právě tyto argumenty chtěla vznést při projednání zprávy o daňové kontrole a že její nepřítomnost zmařila jejich uplatnění v odvolacím řízení. Kasační námitka není důvodná.

[62] Kasační soud dále posoudil námitku podjatosti úředních osob správce daně, avšak i tuto shledal nepřipustnou. Stěžovatelka obdobnou námitku uplatnila v řízení před krajským soudem prvně až při jednání před dne 24. 1. 2024. Krajský soud ji proto považoval za nepřipustnou, neboť byla uplatněna po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz bod 191 napadeného rozsudku); zároveň krajský soud konstatoval její nedůvodnost. Proti závěru o opožděnosti námitky krajského soudu stěžovatelka ničeho nenamítá, respektive netvrdí, že tuto námitku uplatnila ve lhůtě pro podání žaloby. Stěžovatelky tedy nereaguje na nosné důvody, pro které krajský soud nepřihlédl k této námitce. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. navíc platí, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V rozsudku ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že je nepřipustná kasační stížnost opírající se o důvody, které stěžovatel uvedl během jednání před krajským soudem, ale až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Lze dodat, že kasační soud v takovémto případě přezkoumá pouze správnost závěrů krajského soudu o opožděnosti žalobních důvodů; pokud správné jsou, nezabývá se podstatou daných žalobních důvodů. Jestliže tedy stěžovatelka vznesla námitku podjatosti úředních osob až při ústním jednání, aniž by důvodně tvrdila, že se o podjatosti úředních osob dozvěděla teprve ze stížnosti společnosti PAVI a společnosti ASTON-slужby v ekologii s.r.o., jedná se o opožděnou žalobní námitku. Stěžovatelka naopak při ústním jednání dne 24. 1. 2024 uvedla, že v průběhu řízení před správcem daně sama poukazovala na možnou podjatost rozhodujících úředních osob, což dokládá, že obdobnou námitku podjatosti úředních osob mohla uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby. V případě, že tak neučinila, nelze než zkonstatovat, že námitku podjatosti úředních osob uplatnila před krajským soudem opožděně, a stejná kasační námitka proto nemá předobraz v přípustné žalobní námitce.

[63] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž namítla, že krajský soud nezohlednil rozsudek sp. zn. 50 Af 5/2018, respektive neuvedl, z jakého důvodu se od tohoto rozsudku odchýlil. Krajský soud však tento rozsudek nepominul, nýbrž uvedenou námitku shledal opožděnou, neboť žalobkyně na uvedený rozsudek prvně odkázala až při ústním jednání dne 24. 1. 2024, ačkoli tento rozsudek byl vydán již dne 6. 9. 2019 (bod 192 napadeného rozsudku). Dále krajský soud dodal, že legitimní očekávání stěžovatelky nemohla založit skutečnost, že žalovaný proti rozsudku sp. zn. 50 Af 5/2018 nepodal kasační stížnost. Krajský soud výslovně uvedl, že „pokud se žalovaný v jiné věci rozhodl rozsudek správního soudu akceptovat, jedná se o výsledek jeho úvahy opřené o konkrétní okolnosti věci a nikoli o založení správní praxe“. Uvedenou námitku tedy shledal opožděnou i nedůvodnou.

[64] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem, že by uvedená námitka byla opožděná. Jak vyplývá ze záznamu z jednání ze dne 24. 1. 2024, stěžovatelka uvedeným rozsudkem podporovala svou argumentaci o své nevědomosti o účasti na daňovém podvodu ve spojitosti s nejednotným rozhodováním žalovaného. Jakkoli tedy stěžovatelka v podané žalobě nevznesla námitku porušení legitimního očekávání, tak argumentaci rozsudkem sp. zn. 50 Af 5/2018 nelze považovat za ryze nový žalobní bod, nýbrž rozvinutí původního žalobního bodu o námitce vědomosti účasti na daňovém podvodu. V tomto směru tedy musí kasační soud korigovat závěry krajského soudu o opožděnosti žalobní námitky. Nejvyšší správní soud však shledal uvedenou námitku nepřipustnou z důvodu podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[65] Kasační soud uvádí, že nyní napadený rozsudek se ztotožnil s rozsudkem sp. zn. 50 Af 5/2018 ve věci existence daňového podvodu (viz bod 175 nyní napadeného rozsudku), od rozsudku sp. zn. 50 Af 5/2018 se však odchýlil ohledně posouzení vědomosti stěžovatelky o účasti na tomto podvodu. Otázka vědomosti stěžovatelky však byla již vyřešena v předchozím kasačním rozsudku a krajský soud byl dříve vyslovenými závěry vázán (viz výše). Nejvyšší správní soud přitom ověřil, že stěžovatelka již v řízení sp. zn. 10 Afs 118/2021 rozsudek sp. zn. 50 Af 5/2018 kasačnímu soudu předložila a argumentovala shodností obou řešených případů. Kasační soud v rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021 přesto závěry stěžovatelkou odkazovaného rozsudku neaproboval, z čehož lze usuzovat, že je neshledal pro posuzovanou věc relevantními. Kasační soud proto nemůže tyto námitky opětovně posoudit k nové kasační stížnosti (byť stěžovatelky), neboť již byly předmětem řízení o první kasační stížnosti (žalovaného). Nejvyšší správní soud opakuje, že stěžovatelka v předchozím řízení o kasační stížnosti rozsudkem sp. zn. 50 Af 5/2018 argumentovala (viz s. 6–7 vyjádření kasační stížnosti žalovaného), takže již původní kasační rozsudek tuto argumentaci (byť nikoli výslovně) posoudil. Krajský soud proto nemohl k citovanému rozsudku přihlídnout, protože byl vázán názorem kasačního rozsudku.

[66] Stěžovatelka konečně tvrdí, že ve skutkově totožném případě společnosti BioWaste žalovaný rozhodl odlišně. I tuto námitku však musí kasační soud považovat za nepřipustnou, neboť opět směřuje k otázce vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, která byla předmětem původního kasačního rozsudku. Sama stěžovatelka přitom při jednání před krajským soudem uvedla, že na případ tohoto daňového subjektu upozornila v předchozím kasačním řízení. Aniž by Nejvyšší správní soud hodnotil pravdivost tohoto tvrzení, je zřejmé, že stěžovatelka mohla rozhodnutím ve věci společnosti BioWaste argumentovat, neboť bylo vydáno dne 12. 12. 2022, zatímco rozsudek sp. zn. 10 Afs 118/2021 byl vydán až dne 17. 5. 2023. Stěžovatelka v řízení před krajským soudem ani v řízení před kasačním soudem netvrdí, že by se o vydání tohoto rozhodnutí dozvěděla teprve po vydání rozsudku sp. zn. 10 Afs 118/2021, naopak v řízení před krajským soudem tvrdila opak. Stěžovatelka se proto nemůže přípustně dovolávat rozhodnutí ve věci společnosti BioWaste, neboť se nejedná se o novou skutečnost, na niž nemohla poukázat v původním kasačním řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[67] Na základě výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že většina vznesených kasačních námitek nebyla přípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) a § 104 odst. 4 s. ř. s. V rozsahu, ve kterém mohla být věcně projednána, pak kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[68] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 18. prosince 2024

Karel Šimka
předseda senátu