



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Karla Šimky a soudců Evy Šonkové a Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **TRANGO s. r. o.**, se sídlem Rajnochova 684/188, Ostrava, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16071/22/5300-21442-712226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 5. 2024, č. j. 22 Af 23/2022-63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16071/22/5300-21442-712226. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta odvolání žalobkyně a částečně změněny a ve zbytku potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 3. 2021, jimiž správce daně žalobkyni podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), doměřil DPH a stanovil penále za zdaňovací období únor až říjen 2017 (celkem 9 zdaňovacích období).

[2] Krajský soud neshledal důvodnými námitky žalobkyně, podle níž se žalovaný dopustil v řízení procesních vad, které měly vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Žalobkyně podle krajského soudu neuvedla, v čem měly tyto vady zasáhnout do jejích práv. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku prekluze práva stanovit daň. Dospěl k závěru, že platební výměry byly vydány před uplynutím prekluzivní lhůty.

[3] Krajský soud následně potvrdil i hmotněprávní závěry žalovaného. U plnění, která měla být zasažena podvodem na DPH, žalovaný podle krajského soudu správně identifikoval chybějící daň i existenci podezřelých okolností, které ve svém souhrnu byly způsobily založit účast žalobkyně na daňovém podvodu. Konečně podle krajského soudu žalovaný taktéž dostatečně odůvodnil neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH u svářečských prací poskytnutých žalobkyni společností Cotoran. Zároveň krajský soud neshledal, že by bylo vadou odvolacího řízení neprovést žalobkyni navrhovanou svědeckou výpověď, neboť by nemohla přispět ke zjištění skutkového stavu.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Trvá na tom, že to, že žalovaný rozhodl i o platebních výměrech, proti nimž nepodala odvolání, je podstatnou vadou řízení, pro kterou by se mělo rozhodnutí žalovaného zrušit.

[6] Stejně tak je podle stěžovatelky podstatnou vadou řízení, pokud žalovaný ve výrocích VI. a VII. nezákonně zkombinoval dva způsoby rozhodnutí o odvolání – změnu napadeného rozhodnutí a zamítnutí odvolání. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že v daném případě se jedná o zjevnou nesprávnost v rozhodnutí, neboť je z výroku v kombinaci s odůvodněním zřejmé, jak chtěl žalovaný rozhodnout, a že k opravě takové vady lze využít institut opravy zjevných nesprávností podle § 104 daňového řádu, což žalovaný neučinil.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání, případně vyjádření k žalobě proti tomuto rozhodnutí. Dále uvádí, že z obsahu odvolání proti dodatečným platebním výměrům vyplývá, že stěžovatelka se odvolala proti všem těmto rozhodnutím. Konečně se podle žalovaného v případě vady výroku nejedná o vadu, která by měla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4 téhož ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Kasační stížnost **není důvodná**.

pokračování

[10] Stěžovatelka kasační stížností poukazuje na procesní vady, kterými měl žalovaný zatížit své rozhodnutí a které měl krajský soud nesprávně vyhodnotit. Hmotněprávní závěry krajského soudu stěžovatelka nerozporuje.

[11] První stížní námitka spočívá v tom, že žalovaný ve svém rozhodnutí posoudil více dodatečných platebních výměrů, než proti kolika stěžovatelka podala odvolání. Z obsahu odvolání proti dodatečným platebním výměrům však není patrné, že by stěžovatelka odvoláním napadala pouze dodatečný platební výměr za zdaňovací období červen 2017.

[12] Ve svém podání z 8. 4. 2021 stěžovatelka uvádí, že podává odvolání. Následně vyjmenovává veškerá rozhodnutí, která správce daně ve vztahu k ní za zdaňovací období únor až říjen 2017 vydal. V odvolání přitom není nikde výslovně uvedeno, že by stěžovatelka napadala pouze dodatečný platební výměr za zdaňovací období červen 2017. Naopak, po vyjmenování vydaných platebních výměrů pro ně stěžovatelka zavedla zkratku „napadená rozhodnutí“ a pokračovala větou, že „proti napadeným rozhodnutím brojí daňový subjekt tímto odvoláním“. Odvolání nemá žádnou vnitřní strukturu. Je pravda, že stěžovatelka vztahuje některé odvolací námitky konkrétně ke zdaňovacímu období červen 2017. To však samo o sobě neznamená, že odvolání bylo podáno pouze proti rozhodnutí vztahujícímu se k tomuto zdaňovacímu období. Naopak, v závěru odvolání stěžovatelka zcela jasně uvádí, že „navrhuje zrušení napadených rozhodnutí pro jejich nezákonnost“ (užívá tedy množné číslo ve vztahu k okruhu rozhodnutí, jejichž zrušení se domáhá). Vzhledem k tomu, že v bodě 1 odvolání označila stěžovatelka veškerá rozhodnutí správce daně a na konci odvolání navrhuje zrušení napadených rozhodnutí v množném čísle, lze její podání vyložit bez jakýchkoliv pochyb tak, že směřuje ke zrušení všech napadených rozhodnutí.

[13] Pokud tedy žalovaný posoudil obsah odvolání tak, že směřuje proti všem vydaným platebním výměrům, a takto o něm rozhodl, nedopustil se žádné nezákonnosti.

[14] Samotný věcný rozsah odvolacích důvodů je jiná, samostatná otázka. I pokud věcné důvody odvolání směřují proti toliko dvěma platebním výměrům z celkem devíti, avšak projev vůle obsažený v odvolání nelze vyložit jinak, než že odvolání směřuje vůči všem devíti platebním výměrům, je třeba, aby odvolací orgán rozhodl o celém odvolání, tedy ve vztahu ke všem devíti odvoláním napadeným platebním výměrům. Pokud odvolací důvody ve vztahu k části z nich nejsou uvedeny, neb se týkají jen některých (zde dvou z celkem devíti, takže zbývajících sedmi se odvolací důvody věcně netýkají), odvolání má být ve vztahu k těm platebním výměrům, jichž se odvolací důvody věcně netýkají, zamítnuto s odůvodněním, že byly sice odvoláním napadeny, ale bez uvedení věcných důvodů. Pokud by ovšem bylo s ohledem na obsah odvolání a okolnosti daňového řízení pravděpodobné, že odvolatel chtěl věcně brojit proti všem platebním výměrům, jež odvoláním napadl, a ne pouze proti části z nich, je namístě jej vyzvat k doplnění odvolacích důvodů (§ 112 odst. 2 daňového řádu). V nyní projednávané věci bylo z obsahu odvolání patrné, že směřuje věcně jen do pochybení ohledně zařazení částky 395 000 Kč do základů daně v měsících červenci a srpnu 2017, takže nebylo pravděpodobné, že další věcné důvody odvolání (vůči zbývajícím sedmi platebním výměrům z devíti, týkajícím se jiných měsíců než července a srpna) stěžovatelka v odvolání opomněla uvést. Naopak, odvolací orgán mohl rozumně předpokládat, že odvolací důvody, obsahově se vztahující jen ke dvěma platebním výměrům z devíti, jsou z pohledu stěžovatelky jako odvolatelky úplné a že žádné další uvádět nechtěla. Proto k postupu podle

§ 112 odst. 2 daňového řádu nebylo důvodu a žalovaný zcela správně rozhodl o odvolání vůči všem devíti platebním výměrům, nicméně za situace, kdy věcné důvody odvolání směřovaly jen vůči dvěma z nich a vůči sedmi zbývajícím žádné v odvolání uvedeny nebyly.

[15] Stěžovatelka dále za vadu řízení považuje nezákonnou kombinaci dvou obsahově neslučitelných výroků a zároveň míní, že k opravě vad prvostupňových rozhodnutí mělo být použito opravného rozhodnutí. S druhou z výtek nelze souhlasit. Pokud správce daně v dodatečných platebních výměrech nesprávně zařadil některé položky vytvářející základ daně do jiného zdaňovacího období, než do kterého patřily, pak nejde o zjevnou vadu, kterou by bylo možno napravit opravným rozhodnutím. Žalovaný tedy postupoval správně, pokud ve výrocích VI. a VII. změnil dodatečné platební výměry, u kterých došlo k záměně uvedených položek, tak, aby základy daně odpovídaly tomu, jak stěžovatelka měla základ daně jednotlivými položkami vytvářet. Bylo by zároveň vhodné, aby důvod změny dodatečných platebních výměrů byl reflektován i v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a nikoliv aby byla změna uvedena pouze ve výroku a její důvod bylo třeba vyvozovat toliko ze znění výroku samotného. V případě vady výroku, k níž shodou okolností došlo v nyní projednávané věci, by pak bylo zřejmé, jak měl žalovaný v úmyslu rozhodnout, a zda se tedy jedná o vadu zjevnou.

[16] V nyní projednávaném případě se o zjevnou vadu již nejedná. Z výroků VI. a VII. rozhodnutí žalovaného je sice spolehlivě seznatelné, že mezi nimi dochází k přesunu části základu daně z jednoho zdaňovacího období do druhého, neboť v jednom výroku se „negativní“ základ daně snižuje o 395 000 Kč a ve druhém o stejnou částku zvyšuje. Tyto části obou výroků jsou, zvláště v jejich vzájemné souvislosti, jasné a nevyvolávají pochyby, jak žalovaný chtěl rozhodnout. První část obou těchto výroků, obsahující závěr o zamítnutí odvolání, je formulačně identická se všemi předchozími výroky, takže k chybě pravděpodobně došlo zkopírováním výroků v předchozí části rozhodnutí a neodstraněním této nevhodné části výroku při práci na konceptu rozhodnutí. Tomu by odpovídalo, že oproti předchozím výrokům žalovaný u výroků VI. a VII. změnil ustanovení daňového řádu, podle něhož byl výrok formulován, z § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu (zamítnutí odvolání) na § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu (změna napadeného rozhodnutí). Jinými slovy, příslušný pracovník žalovaného pravděpodobně zkopíroval pro urychlení práce předchozí zamítavý výrok, přidal část, kterou zčásti změnil dodatečný platební výměr, a upravil i relevantní ustanovení daňového řádu, podle kterého výrok formuloval. Opomněl však smazat část o zamítnutí odvolání. V tomto kontextu, tedy zejména s ohledem na to, že úprava relevantních ustanovení daňového řádu ve výrocích VI. a VII. naznačuje, že v těchto výrocích bylo úmyslem žalovaného provést změnu příslušných platebních výměrů, je nejpravděpodobnější a vlastně jedinou rozumnou interpretací, že části výroků VI. a VII. rozhodnutí žalovaného, které obsahují formulaci o zamítnutí odvolání, jsou nadbytečné a v nesouladu s tím, co žalovaný zamýšlel ve výroku vyjádřit. Této interpretaci nasvědčují i dovětky na koncích výroků VI. a VII., podle nichž „v ostatním zůstává výrok napadeného rozhodnutí beze změny“. Výroky VI. a VII. tedy lze vcelku s jistotou interpretovat tak, že žalovaný zamýšlel provést částečné změny příslušných platebních výměrů, a to takové, které výslovně v těchto výrocích uvedl, přičemž ve zbytku chtěl ponechat dané platební výměry beze změny.

pokračování

[17] Z obsahu rozhodnutí o odvolání tedy plyne, že pravděpodobným vysvětlením obsahových rozporů ve výrocích VI. a VII. je chyba vzniklá při jejich psaní (ať již opomenutím formulačním, nebo editačním při úpravě a vytváření textu v textovém editoru). To však k závěru, že uvedené výroky trpí zjevnou vadou, kterou lze napravit postupem podle § 104 daňového řádu, nepostačuje. Podle odst. 1 tohoto paragrafu *správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím*. V rozsudku NSS ze dne 3. 11. 2011, č. j. 4 Ads 139/2011-400, jsou znaky zjevné nesprávnosti v podmínkách soudního řádu správního popsány takto: „Podle § 54 odst. 4 s. ř. s. předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. (...) Citované ustanovení umožňuje soudu, aby v rozhodnutí opravil početní a písařské chyby a zjevné nesprávnosti, které jsou podobného původu jako písařské chyby. Za zjevnou nesprávnost tak může být považována pouze chyba, ke které došlo zjevným a okamžitým selháním v duševní či mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti bylo rozhodnutí vyhlášeno či vyhotoveno, a která je každému zřejmá. Zřejmost takové nesprávnosti vyplývá především z porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním, případně i z jiných souvislostí. Tento názor vyslovil Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 27. 9. 1968, sp. zn. 2 Cz 57/68, publikovaném ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 37/1969, a Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se od tohoto názoru odchýlit.“ S ohledem na praktickou shodu obsahů § 54 odst. 4 s. ř. s. a § 104 odst. 1 daňového řádu je shora citovaný právní názor použitelný i v nyní řešené věci.

[18] K tomu, aby určitá vada výroku mohla být považována za zjevnou nesprávnost, by bylo třeba s ohledem na výše uvedenou judikaturu, na niž stěžovatelka v kasační stížnosti trefně poukazuje, aby bylo nikoli jen pravděpodobné, nýbrž prakticky jisté, že k obsahovému rozporu v uvedených výrocích došlo právě a jen kvůli zjevnému selhání v okamžité činnosti toho, kdo rozhodnutí o odvolání připravoval. Navíc je třeba, aby tyto obsahové rozpory byly každému (rozuměj běžně pozornému a průměrně inteligentnímu) čtenáři natolik zřejmé, že by bez většího přemýšlení ihned pochopil, jak zhruba byly výroky žalovaným skutečně myšleny (ne nutně, jaký měl být jejich správný obsah, ale že měl být v určitých ohledech jiný, než jaký se v rozhodnutí nachází). Jinak řečeno, muselo jít o takovou chybu, z níž bylo hned a bezpečně patrné, že jde o chybu.

[19] Tyto přísné požadavky na zřejmost „zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti“ ve smyslu § 104 odst. 1 daňového řádu však splněny nebyly. Je to patrné již z výše provedené analýzy obsahu výroků VI. a VII. rozhodnutí žalovaného – k určení, jaký je jejich „správný“ (žalovaným zamýšlený) obsah, bylo třeba užít nikoli triviálních myšlenkových postupů a opřít se v podstatné míře i o znalosti předmětu samotného daňového řízení. S ohledem na absenci odůvodnění změn platebních výměrů provedených uvedenými výroky nebylo možno úmysl žalovaného jednoduše seznat ani z něho. Pochybení ve výrocích VI. a VII. tedy již nejsou těmi, která má na mysli § 104 odst. 1 daňového řádu.

[20] Uvedená pochybení tedy je nutno mít za taková, že činí rozhodnutí žalovaného v určitém ohledu vadným pro obsahový rozpor (a tedy obtížnou srozumitelnost) ve výrocích VI. a VII. Tato vada však nedosahuje intenzity, která by činila uvedené rozhodnutí nesrozumitelným, a tedy nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost. Interpretací totiž lze obsah výroků i přes rozpory v nich obsažené zjistit. Ukazuje to i shora Nejvyšším správním

soudem provedená analýza. Zjistit, co je v nich skutečně obsaženo, sice není zcela jednoduché, avšak je to velmi dobře možné a závěr poskytuje dostatečnou míru určitosti a jednoznačnosti obsahu daných výroků.

[21] Krajský soud proto nepochybil, když rozhodnutí žalovaného pro žalobou vytýkané vady výroků VI. a VII. nezrušil. Rozhodnou právní otázku posoudil ve výsledku správně. Kasační stížnost je proto s ohledem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Jelikož kasační stížnost byla nedůvodná, Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 12. května 2025

Karel Šimka
předseda senátu