



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Karla Šimky a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **ALLEGRO GLOBAL s.r.o.**, se sídlem Vítězné náměstí 576/1, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16612/22/5300-22444-713021, o kasační stížnosti žalovaného proti výrokům I. a III. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2024, č. j. 10 Af 16/2022-66,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2024, č. j. 10 Af 16/2022-66, **se** ve výrocích I. a III. **ruší** a věc **se vrací** v tomto rozsahu tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16612/22/5300-22444-713021, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil tři dodatečné platební výměry. Těmi Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2017 a leden 2018, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran prokázání přijetí plnění, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně.

[2] Městský soud žalobu částečně zamítl (výrok II. rozsudku), rozhodnutí žalovaného však zrušil v té části, v níž byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále, a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I. rozsudku). Naznal totiž, že postup správce daně v podobě zahájení daňové kontroly namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) byl nezákonný, což má za následek nezákonné uložení penále. V odůvodnění rozsudku uvedl, že správce daně vydal ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, která byla předmětem daňové

kontroly, nejprve tři zajišťovací příkazy, z jejichž odůvodnění je patrné, že doměření daně předpokládal, což podporuje i skutečnost, že učinil kvalifikovaný odhad výše v budoucnu doměřené daně. Neztotožnil se s argumentem žalovaného, který uvedl, že nemohl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť předem nedisponoval dostatkem podkladů pro případné stanovení daně podle pomůcek. Tato skutečnost totiž dle názoru městského soudu nevyvrací existenci předpokladu správce daně o budoucím doměření daně. Daňovou kontrolu lze upřednostnit před výzvou k podání dodatečného daňového tvrzení jediné v případě, pokud by za současného splnění podmínek pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu její vydání mohlo reálně vést ke zmaření správného stanovení daně, a to například tehdy, má-li správce daně podezření o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Tímto podezřením sice v nynější věci správce daně disponoval, z ničeho však nevyplývá, že by vyrozumění žalobkyně o tomto podezření mohlo zmařit správné stanovení daně; hrozba tedy nebyla reálná. Správce daně tak nepostupoval v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti při správě daní.

[3] Městský soud rozhodl o nákladech řízení tak, že žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení v plném rozsahu (výrok III. rozsudku).

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti výrokům I. a III. rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhl, aby Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudek městského soudu v napadeném rozsahu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] V kasační stížnosti namítl, že nevydání výzev dle § 145 odst. 2 daňového řádu nemělo v této věci vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Vydání zajišťovacích příkazů totiž předcházelo podezření na zapojení žalobkyně do daňového podvodu, což je jeden z případů, kdy lze od vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS). Rozšířený senát v tomto usnesení stanovil dvě výjimky z užití výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, které lze uplatnit nezávisle na sobě. Těmito výjimkami jsou obava ze zmaření cíle správy daní a účast daňového subjektu na daňovém podvodu. Správce daně tak nemusel mít nutně obavu, že by vydáním výzvy ohrozil účel správy daní, postačovalo, že byl daňový subjekt podezřelý z účasti na daňovém podvodu. Zajišťovací příkazy byly navíc žalobkyni doručeny v dostatečném předstihu před zahájením daňové kontroly, tudíž měla dostatek času podat dodatečná daňová tvrzení, aby se placení penále vyhnula. Během daňové kontroly navíc vyšlo najevo, že žalobkyně s doplacením daně nesouhlasí, a nebylo tedy možné rozumně očekávat, že by výzvám vyhověla. V rámci daňové kontroly následně proběhlo rozsáhlé dokazování, z něž vyplynulo, že doměřená daň se bude podstatně odlišovat od částek uvedených v zajišťovacích příkazech, jakož i skutečnost, že žalobkyně vůbec nesplnila hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet.

[6] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, jak městský soud posoudil otázku náhrady nákladů řízení. Rozhodnutí stěžovatele totiž zrušil pouze částečně, a proto byl procesní

pokračování

úspěch žalobkyně jen částečný. Správně tak neměl přiznat náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

[7] Žalobkyně se ve svém vyjádření ztotožnila se závěry vyslovenými městským soudem. Podotkla, že stěžovatel uplatnil v řízení před městským soudem jiné argumenty odůvodňující jeho postup spočívající v nevydání výzev dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tehdy postavil svou argumentaci na tvrzení, že výzvy vydat nemohl, neboť nedisponoval dostatkem informací (obsažených v účetnictví žalobkyně), aby si mohl učinit závěr o potřebě doměřit daň. Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti je tedy účelová.

[8] Ve své replice stěžovatel uvedl, že zákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti novoty dopadá jen na stěžovatele, který byl v řízení před krajským (městským) soudem v procesním postavení žalobce. Důvodem, proč stěžovatel tyto argumenty předložil až v kasační stížnosti, je fakt, že v daňovém řízení námitku nevydání výzvy žalobkyně vůbec nepřednesla, v žalobě tak sice již učinila, avšak jen velmi obecně, načež ji rozšířila až v replice k vyjádření stěžovatele k žalobě. Stěžovatel se v řízení před městským soudem vyjádřil tak, že to považuje za nepřipustné rozšíření žalobních bodů, čemuž ovšem městský soud nepřisvědčil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[9] NSS nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté NSS zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] V řízení o kasační stížnosti je hlavním sporným bodem to, zda měl správce daně v návaznosti na vydání zajišťovacích příkazů vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, či zda tak činit nemusel a mohl bez dalšího zahájit daňovou kontrolu. Městský soud se ve svém rozsudku přiklonil k závěru, že správce daně pochybil, když výzvu nevydal, v důsledku čehož bylo žalobkyni nezákonně předepsáno penále. Městský soud naznal, že v zajišťovacích příkazech, které správce daně krátce před zahájením daňové kontroly vydal, byl vyjádřen dostatečně silný předpoklad budoucího doměření daně podpořený i odhadem její výše.

[12] Problematikou povinnosti správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, se opakovaně zabývala judikatura NSS. Vyplyvá z ní, že vydání výzvy má obecně přednost před zahájením daňové kontroly. Aby však mohla být vydána, musí být splněna podmínka existence důvodného předpokladu doměření daně. K této podmínce se NSS konkrétně vyjádřil např. v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39: „Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze

zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří.“

[13] Z přednosti užití výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu dále existují výjimky. Z usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55 vyplývá, že *„jen 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.“*

[14] Dle navazující judikatury NSS již podezření správce daně na účast daňového subjektu na daňovém podvodu zakládá výjimku z aplikační přednosti výzvy samo o sobě (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2022, č. j. 4 Afs 210/2021-33). V poukazovaném případě NSS aproboval postup správce daně spočívající v zahájení daňové kontroly bez předchozího užití výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. Stejně jako v nyní projednávané věci předcházelo zahájení daňové kontroly vydání zajišťovacích příkazů, NSS přitom nevycházel primárně z toho, zda mohlo vydání výzev ohrozit cíl správy daní, ale právě toliko z podezření o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu.

[15] Dále lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22, v němž je rozebrána problematika užití výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu v případě podezření správce daně z účasti daňového subjektu na daňovém podvodu: *„Krajský soud dospěl k závěru, že aniž by bylo možné předvídat, zda je naplněna subjektivní stránka účasti žalobce na podvodu, byly stěžovateli známy základní skutkové okolnosti, které vytvářejí právní základ pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu, a tedy odůvodňují předpoklad doměření daně. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem nemohl ztotožnit. Z písemnosti ze dne 10. 2. 2017, č. j. 547075/17/2015-60563-203811, obsažené ve vyhledávací části daňového spisu je patrné, že stěžovatel zahájil daňovou kontrolu, aby prověřil své podezření o spáchání daňového podvodu, nikoliv o pouhém nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. V případě odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu je přitom třeba prokázat kromě daňové ztráty vzniklé podvodným jednáním rovněž subjektivní stránku účasti daňového subjektu na podvodu.“* Z citovaného rozsudku rovněž vyplývá, že v obdobných případech je nutné zkoumat, zda správce daně disponuje dostatečnými indiciemi o subjektivní stránce účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, které vytváří důvodný předpoklad budoucího doměření daně (shodně též rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2024, č. j. 4 Afs 149/2023-89).

[16] V rozsudku ze dne 21. 11. 2023, č. j. 3 Afs 249/2021-46, NSS podrobně v návaznosti na ustálenou judikaturu vysvětlil, jaké právně významné skutečnosti je třeba objasnit za účelem odepření nároku na odpočet daně. Z hlediska splnění podmínek pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu zdůraznil, že aby mohl správce daně důvodně předpokládat doměření daně v případě účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, musí zjistit řadu na sebe

pokračování

navazujících skutečností, tj. chybějící daň v řetězci spolu obchodujících daňových subjektů, a to v důsledku podvodného jednání, dále objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodu a dále, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby účasti na daňovém podvodu zabránil. To zpravidla vyžaduje rozsáhlé dokazování. Důvodný předpoklad, že určitá transakce byla zasažena podvodem na DPH, a tudíž je namístě daňovému subjektu doměřit daň, nelze považovat za triviální otázku. Pokud z podkladů shromážděných před zahájením daňové kontroly nevyplývají všechny okolnosti podstatné pro odepření nároku na odpočet daně, není namístě vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení.

[17] Skutečnost, že správce daně vydal bezprostředně před zahájením daňové kontroly zajišťovací příkaz, může být v obecné rovině pádným argumentem odůvodňujícím povinnost postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52, body 21 a 22, a ze dne 26. 5. 2021, č. j. 2 Afs 216/2019-79, bod 35). To je logicky dáno podobností podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu a výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. určitým předpokladem budoucího doměření daně. Tyto podmínky nicméně nejsou identické a nelze automaticky dovozovat, že jakmile byl vydán zajišťovací příkaz, jsou splněny podmínky i pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu. V rozsudku č. j. 2 Afs 216/2019-79 ostatně NSS zdůraznil, že posuzování podmínek pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je otázkou skutkovou, takže nalezení vpravdě přílehlavých analogických případů v dosavadní judikatuře je spíše problematické. Obdobný závěr platí i pro posuzování podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu (viz bod 12 rozsudku NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48).

[18] Podle ustálené judikatury vykládající podmínku důvodnosti předpokladu budoucího stanovení daně v kontextu daňového podvodu postačuje k vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně disponuje indiciemi, které svědčí o tom, že transakce daňového subjektu jsou součástí podvodného řetězce. Naopak se pro tyto účely neposuzuje splnění dalších podmínek odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu, které souvisí se subjektivní stránkou (viz rozsudky NSS č. j. 10 Afs 18/2015-48 a ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 11/2018-69). Dále je třeba poukázat rovněž na to, že pro vydání zajišťovacího příkazu musí být splněna dále podmínka předpokladu budoucí nedobytnosti daně, což v případě vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení neplatí. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně.

[19] Z výše uvedeného vyplývá, že rozsah skutečností, které musí správce daně doložit, aby mohl vydat zajišťovací příkaz opírající se o předpoklad budoucího stanovení daně z důvodu účasti na daňovém podvodu, je užší než rozsah skutečností, jež je třeba shromáždit za účelem vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. K vydání zajišťovacího příkazu navíc postačují slabší indicie týkající se předpokladu budoucího stanovení daně, jsou-li kompenzovány silnějšími indiciemi vztahujícími se k obavám z dobytosti daně. Je tedy zřejmé, že ani vydání zajišťovacího příkazu nemusí pro správce daně nutně znamenat povinnost vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[20] Lze tedy shrnout, že při hodnocení, zda je namístě v konkrétním případě užít výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, záleží zejména na síle indicíí svědčících o budoucím doměření daně, které má správce daně k dispozici, a na tom, zda pokrývají všechny podmínky pro odepření nároku na odpočet. V případě podezření z účasti daňového subjektu na daňovém podvodu je prostor pro užití výzvy značně omezen, neboť pro odepření nároku na odpočet z tohoto právního titulu je zpravidla třeba provést rozsáhlé dokazování, které se vztahuje mimo jiné k subjektivní stránce účasti na daňovém podvodu.

[21] V posuzované věci vydal správce daně ve vztahu k žalobkyni tři zajišťovací příkazy, neboť dospěl k závěru, že obchodní řetězce, do nichž byla žalobkyně zapojena, byly zasaženy podvodem na DPH. Ve všech zajišťovacích příkazech výslovně specifikoval, že pro jejich vydání svědčí (kromě předpokladu nedobytnosti daně) již samotná účast žalobkyně na dotčených transakcích, nikoli to, zda se podvodu na DPH účastnila vědomě. Zdůraznil, že vědomost žalobkyně o účasti na daňovém podvodu, což je základní předpoklad doměření daně z tohoto právního důvodu, bude hodnocena v nalézacím řízení. Vydání zajišťovacích příkazů bylo z podstatné části postaveno na potenciální nedobytnosti daně, přičemž pravděpodobnost samotného doměření daně byla značně snížena právě tím, že správce daně nehodnotil subjektivní stránku zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Lze tedy učinit závěr, že vydání zajišťovacích příkazů nemohlo v daném případě v potřebném rozsahu odůvodnit vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť pro vznik důvodného předpokladu budoucího doměření daně bylo třeba hodnotit též subjektivní stránku účasti žalobkyně na daňovém podvodu, k čemuž správce daně neměl v době zahájení daňové kontroly dostatek podkladů (indicíí) a tyto skutečnosti mohl reálně zjišťovat až v rámci daňové kontroly.

[22] Dostatečným argumentem pro vydání výzvy nemohou být v projednávané věci ani konkrétní, v zajišťovacích příkazech identifikované dílčí objektivní okolnosti nasvědčující naplnění subjektivní stránky účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Jedná se pouze o zcela běžné výhrady formálního charakteru (nezakládání účetních závěrek do sbírky listin, virtuální sídlo), k nimž přistoupilo zjištění, že úhrady za přijatá plnění nebyly prováděny z účtů žalobkyně, které správce daně analyzoval.

[23] Stejně tak není relevantní, že správce daně v zajišťovacích příkazech odhadl výši budoucí doměřené daně. Při zajištění daně je orientační stanovení její výše nutné, neboť daň nelze zajistit v neurčité výši. Z existence takového odhadu však nelze dovozovat existenci důvodného předpokladu budoucího doměření daně, protože v opačném případě by vydání každého zajišťovacího příkazu znamenalo automatickou aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, a to i v případech, kdy věc vyžaduje komplexnější dokazování.

[24] Potřeba dalšího rozsáhlého dokazování se ostatně potvrdila i v projednávané věci, neboť nejen že správce daně v rámci daňové kontroly doměřil žalobkyni daň v podstatně vyšších částkách, než jaké uvedl v zajišťovacích příkazech, ale především zjistil úplně jiný právní důvod doměření daně. Daň nebyla žalobkyni doměřena z titulu její účasti na daňovém podvodu, ale proto, že neunesla důkazní břemeno stran samotného uskutečnění zdanitelných plnění (neprokázala splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet). Dá se tedy říci, že poznatky správce daně obsažené v zajišťovacích příkazech

pokračování

představovaly toliko dílčí indicie o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, které se navíc z hlediska výsledného doměření daně ukázaly jako irelevantní.

[25] S hodnocením městského soudu se tedy nelze ztotožnit, neboť opomenul řadu významných okolností dané věci, kterými lze postup správce daně obhájit. Užití logiky městského soudu by mělo za následek, že vydání prakticky jakéhokoliv zajišťovacího příkazu by automaticky znamenalo povinnost následně postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Je pravdou, že aplikace obou institutů je postavena na určitém předpokladu budoucího doměření daně. Je však nutné činit rozdíl mezi předpokladem doměření daně za účelem vydání zajišťovacího příkazu a za účelem vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, jak podrobně NSS vysvětlil výše. Městský soud v tomto smyslu zejména opomenul, že z výše nastíněných důvodů je prostor pro užití výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení v případech podezření z účasti na daňovém podvodu omezen, a nejinak tomu bylo v této věci při zohlednění jejích specifik. V nynější věci tedy ani není rozhodné, zda by zaslání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu mohlo zmařit účel daňového řízení. Stěžovatel žádnou okolnost nasvědčující tomuto závěru identifikovat nemusel.

[26] Stěžovateli lze dát za pravdu i v tom, že žalobkyně měla dostatečný prostor podat dodatečné daňové tvrzení i bez výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Smyslem výzvy je umožnit daňovému subjektu nápravu zjištěného pochybení v době, kdy mu ještě nehrozí předepsání penále. Hlavní je tak dát daňovému subjektu faktický prostor pro nápravu vadného stavu, formální podoba postupu správce daně není v tomto smyslu rozhodující (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70, body 64 až 66). Žalobkyně byla v zajišťovacích příkazech zpravena o veškerých indicích vedoucích správce daně k předběžnému závěru, že by jí mohla být doměřena daň, a to včetně její odhadované výše. Zajišťovací příkazy jí byly doručeny dne 15. 5. 2018 a téhož dne jí bylo doručeno i oznámení o provedení daňové kontroly, jímž byla předvolána k správci daně na 29. 5. 2018 k ústnímu jednání, při němž měla být daňová kontrola zahájena. Dle tehdy účinného znění daňového řádu byla daňová kontrola považována za zahájenou prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020). Daňová kontrola byla zahájena při ústním jednání dne 29. 5. 2018 (nikoliv tedy již 15. 5. 2018, jak chybně uvedl městský soud). Žalobkyně tak měla dva týdny na to, aby podala dodatečné daňové tvrzení, v čemž jí nebránila žádná skutečnost uvedená v § 141 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a vyhnula se tak povinnosti hradit penále.

[27] NSS konečně uvádí, že se nelze ztotožnit s názorem žalobkyně, dle něž stěžovatel nepřipustným a účelovým způsobem mění důvody, kterými postup správce daně ospravedlňuje. Předně je třeba zdůraznit, že žalobkyně v daňovém řízení neuplatnila námitku porušení § 145 odst. 2 daňového řádu, takže není pochybením žalovaného, jestliže se ve svém rozhodnutí touto otázkou výslovně nezabýval. Jelikož žalobkyně tuto námitku vznesla poprvé v řízení o žalobě, neuplatní se pravidlo, podle něž může soud posuzovat toliko zákonnost důvodů uvedených v odůvodnění správního rozhodnutí. Procesní postup žalobkyně naopak vyžadoval, aby se žalovaný k důvodům, pro něž nepostupoval dle § 145 odst. 2 daňového řádu, poprvé vyjádřil až v soudním řízení. Nadto není pravdou, že by

stěžovatel důvody jakkoliv zásadně měnil, tj. že by svoji kasační argumentaci plně vystavěl na nových argumentech. Námitky obsažené v kasační stížnosti lze z větší části označit za rozšíření argumentace, kterou uplatnil v řízení před městským soudem. Základ argumentace stěžovatele tkvěl jak v řízení před městským soudem, tak v řízení před NSS v tom, že před zahájením daňové kontroly správce daně nedisponoval dostatečnými podklady pro správné doměření daně. Je však pravdou, že stěžovatel v kasační stížnosti namítal i skutečnosti, které v řízení před městským soudem nezmiňoval. Dle judikatury NSS však takový postup není na závadu. „*Zákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), dopadá pouze na takového stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Žalovaný správní orgán, který podává kasační stížnost, může argumentovat jakýmkoli právními důvody, a to bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil ve vyjádření k žalobě a zda takové vyjádření vůbec podal.*“ (rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008-104).

[28] NSS rovněž souhlasí se stěžovatelem, že městský soud nesprávně posoudil otázku náhrady nákladů řízení. Dle § 60 odst. 1 s. ř. s. *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.* Městský soud žalobě žalobkyně vyhověl toliko v rozsahu předepsaného penále. Ve zbytku, tj. co do doměření daně, žalobu zamítl (výše doměření daně je podstatně vyšší než výše předepsaného penále). Je tedy zřejmé, že v řízení před městským soudem byl úspěch žalobkyně pouze částečný a jeho míra nepřevyšuje míru procesního úspěchu stěžovatele. Městský soud však žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení v plném rozsahu, což neodpovídá zásadě poměru úspěchu ve věci. Městský soud tak neměl žalobkyni přiznat náhradu nákladů řízení ani zčásti. V novém rozhodnutí o náhradě nákladů řízení bude nicméně městský soud vycházet rovněž z toho, jak rozhodne o té části žaloby, kterou se bude znovu zabývat. Důvod pro aplikaci věty druhé § 60 odst. 1 s. ř. s. tak již zřejmě nevystane.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na výše uvedené NSS v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil v rozsahu výroků I. a III. rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je městský soud v dalším řízení vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. července 2025

Tomáš Kocourek

pokračování

předseda senátu