



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Petra Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Czechbonnie unit, a.s., v likvidaci**, se sídlem Vojtěšská 211/6, Praha 1, zast. JUDr. Lubomírem Fiedlerem, advokátem se sídlem Římská 1196/29, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 8. 2024, č. j. 25317/24/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 4. 2024, čj. 10 Af 17/2024 - 46,

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.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předchozí řízení

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále „správce daně“ nebo „finanční úřad“) vydal dne 22. 9. 2021 zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období říjen 2020 až červen 2021. Disponoval indiciemi, že žalobkyně se účastnila řetězců, v nichž v důsledku podvodného jednání došlo k narušení daňové neutrality, a o své účasti přinejmenším vědět mohla a měla. Dne 5. 10. 2021 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za uvedená zdaňovací období. Na jejím základě dospěl

k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH.

[2] Dne 5. 1. 2024 finanční úřad vydal dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni za uvedená zdaňovací období doměřil daň a současně uložil povinnost uhradit penále. Konkrétně šlo o platební výměry za zdaňovací období říjen 2020 (č. j. 26050/24/2001-52523-107624), kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 385 350 Kč a uložil penále ve výši 77 070 Kč, za období listopad 2020 (č. j. 26131/24/2001-52523-107624), kterým doměřil daň ve výši 369 863 Kč a uložil penále ve výši 73 973 Kč, za období prosinec 2020 (č. j. 26205/24/2001-52523-107624), kterým doměřil daň ve výši 334 203 Kč a uložil penále ve výši 66 841 Kč, za období leden 2021 (č. j. 26235/24/2001-52523-107624), kterým doměřil daň ve výši 383 775 Kč a uložil penále ve výši 76 755 Kč, za období únor 2021 (č. j. 26262/24/2001-52523-107624), kterým doměřil daň ve výši 295 777 Kč a uložil penále ve výši 59 156 Kč, za období březen 2021 (č. j. 26293/24/2001-52523-107624), kterým doměřil daň ve výši 357 788 Kč a uložil penále ve výši 71 558 Kč, za období duben 2021 (č. j. 26324/24/2001-52523-107624), kterým doměřil daň ve výši 395 136 Kč a uložil penále ve výši 79 028 Kč, za období květen 2021 (č. j. 26347/24/2001-52523-107624), kterým doměřil daň ve výši 366 912 Kč a uložil penále ve výši 73 383 Kč, a za období červen 2021 (č. j. 26368/24/2001-52523-107624), kterým doměřil daň ve výši 400 680 Kč a uložil penále ve výši 80 136 Kč.

[3] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti všem uvedeným platebním výměrům a tato rozhodnutí finančního úřadu potvrdil. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl v rozsahu, v němž žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání proti platebním výměrům za měsíce říjen 2020, listopad 2020, leden 2021, březen 2021, květen 2021 a červen 2021, a tato rozhodnutí potvrdil. V rozsahu, v němž žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry za měsíce prosinec 2020 a únor 2021, soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Městský soud se nejprve zabýval povinností správce daně vyzvat žalobkyni podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, k podání dodatečných daňových přiznání. Odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, podle něhož pokud správce daně jinak než na základě daňové kontroly pojme důvodný předpoklad doměření daně, je povinen daňový subjekt vyzvat podle uvedeného ustanovení k podání dodatečného daňového přiznání. Z této povinnosti současně rozšířený senát dovodil výjimku v případě, kdy by takový postup mohl vést ke zmaření cíle správy daní, například pokud správce daně disponuje indiciemi o předchozím podvodném jednání daňového subjektu.

[5] Zákonnost postupu správce daně v projednávané věci poté městský soud posuzoval ve dvou rovinách: jednak s ohledem na vydání zajišťovacích příkazů z důvodu podezření na účast žalobkyně na daňovém podvodu, jednak s ohledem na skutečnost, že daň byla nakonec doměřena z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet. Konstatoval, že správce daně v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů neměl indicie o tom, že daň doměří z důvodu nesplnění hmotněprávních či formálních podmínek nároku na odpočet. Tuto otázku správce daně v zajišťovacím řízení nezkoumal. Z této okolnosti správci daně povinnost vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu neplynula. Městský soud proto dále posuzoval, zda tato povinnost správce daně tížila s ohledem na podezření z účasti žalobkyně na daňovém podvodu.

pokračování

[6] Správce daně v tomto ohledu dle městského soudu vycházel z předpokladu, že je namístě uplatnit výjimku z povinnosti vydat výzvu § 145 odst. 2 daňového řádu, a to z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu. S ohledem na citované usnesení rozšířeného senátu je však nutnou podmínkou uplatnění této výjimky riziko zmaření cíle správy daní. Správce daně se přitom tohoto rizika zřejmě neobával. V zajišťovacích příkazech ze dne 22. 9. 2021 totiž popsal konkrétní okolnosti týkající se možného zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Navzdory tomu však městský soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020 - 70, dospěl k závěru, že v posuzovaném případě došlo k naplnění smyslu výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jelikož žalobkyně v zajišťovacích příkazech obdržela konkrétní informace o podezřeních správce daně a o tom, že za této situace nemůže uplatnit nárok na odpočet, dostalo se jí dostatečné příležitosti k případnému podání dodatečných daňových tvrzení. Nadto se ve světle následného procesního postupu žalobkyně, kdy zpochybňovala důvody doměření daně, nejevilo pravděpodobné, že by na základě výzvy dodatečná daňová přiznání podala. Nevydání výzev podle § 145 odst. 2 daňového řádu proto v tomto případě nemělo dopad na zákonnost dodatečných platebních výměrů.

[7] Městský soud se také zabýval námitkou, že správce daně v zajišťovacích příkazech dostatečně neidentifikoval okolnosti týkající se existence podvodu na DPH a účasti žalobkyně na něm. Uvedl, že prokázání podvodu na DPH a účast daňového subjektu na něm je záležitostí doměřovacího řízení, nikoliv zajišťovacího. Pro aplikaci výjimky z povinnosti vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu nemusí mít správce daně uvedené okolnosti postaveny najisto. Správce daně v této věci disponoval poznatky o účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Indicie mimo jiné ohledně existence podvodných řetězců, chybějící daně, nestandardních okolností i vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu dostatečně vyložil v zajišťovacích příkazech. Pokud nadto žalobkyně tvrdí, že na straně jedné správce daně měl povinnost vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu z důvodu předpokladu budoucího stanovení daně, na straně druhé jeho indicie nebyly natolik silné, aby odůvodnily výjimku z tohoto postupu, její argumentace je rozporná.

[8] K otázce unesení důkazního břemene k prokázání nároku na odpočet městský soud nejprve připomněl ustálená východiska ohledně rozložení důkazního břemene v případě, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokáže pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění. Daňový subjekt musí v takovém případě pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat pravdivost údajů uvedených v dokladech. Pro přiznání nároku na odpočet přitom nepostačuje prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, doložit je nutno také poskytnutí plnění osobou v postavení plátce daně a provedení plnění v deklarovaném rozsahu. Ve smyslu závěrů rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a navazujícího rozsudku rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, jsou podmínky vzniku nároku na odpočet DPH naplněny i v případě, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že plnění poskytla osoba v postavení plátce daně.

[9] Městský soud poté dospěl k závěru, že v otázce plnění přijatých od spol. Lubstar a NOVAKOIL ve zdaňovacích obdobích prosinec 2020 a únor 2021 žalovaný opomněl přihlédnout k žalobkyní předloženým daňovým dokladům. Tato vada mohla mít vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů za uvedená období, jež z tohoto důvodu městský soud zrušil. Ve vztahu k plněním od deklarovaných dodavatelů MIXTRON, Familyres a IMPO však městský soud konstatoval, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla.

Námítku, že žalovaný neodstranil rozpor ve svědeckých výpovědích jednatele spol. MIXTRON pana Maňhala a pana V., městský soud neshledal důvodnou. Není zřejmé, jak by rozpor mezi tím, zda pan V. zná pana Maňhala a zda si tyto osoby předávaly údaje pro přístup do datové schránky spol. MIXTRON, měly jakkoli prokazovat žalobkyní tvrzený nárok na odpočet. Oba svědkové spolupráci s žalobkyní popřeli, což je pro meritum věci klíčové. Jelikož ani zbylé žalobní námítky městský soud neshledal důvodnými, žalobu ve zbývajícím rozsahu zamítl.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[10] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc městskému soudu vrátit k dalšímu řízení.

[11] Městský soud nesprávně posoudil otázku povinnosti správce daně vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka nejprve cituje bod 19 odůvodnění napadeného rozsudku. Následně připouští, že žalovaný měl silné indicie ohledně budoucího doměření daně, neboť vydal zajišťovací příkazy. Jedinou výjimkou z povinnosti vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu je ovšem situace, kdy správce daně identifikuje podvodné jednání. Potom by však žalovaný musel daňové řízení vést dále tímto směrem, tj. zkoumat naplnění jednotlivých kroků testu za účelem odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu. To žalovaný neučinil, tudíž jeho indicie o existenci podvodu nemohly být silné. Proto žalovaného tížila povinnost vyzvat žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[12] Městský soud dále nesprávně posoudil otázku, zda žalovaný postupoval v souladu s § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu. Žalobkyně cituje body 32 a 33 napadeného rozsudku. K nim následně uvádí, že v daňovém řízení vzešlo z výsledků svědků Maňhala a V. najevo, že pan V. zajišťoval obchodní záležitosti pro pana Maňhala. Pan Maňhal však také na druhé straně tvrdil, že pana V. nezná. Vznikl tak rozpor, který byl žalovaný povinen odstranit v souladu s § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu, jakož i v duchu zásady materiální pravdy. Žalovaný tak neučinil a nepostupoval v souladu se zásadou *in dubio pro reo*.

[13] Žalovaný navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Ztotožnil se se závěry městského soudu a odkázal na své rozhodnutí, jakož i svá předchozí podání. Městský soud správně uzavřel, že správce daně nebyl povinen vydat výzvu k podání dodatečných daňových přiznání z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, neboť v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů neměl indicie o tom, že daň doměří z tohoto důvodu. Smyslem výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je poté umožnit napravení potenciálního pochybení v době, kdy daňovému subjektu ještě nehrozí penále. Z hlediska povinnosti vydat tuto výzvu pro podezření z účasti stěžovatelky na podvodu na DPH tudíž městský soud správně uzavřel, že v zajišťovacích příkazech stěžovatelka obdržela konkrétní informace o podezřeních správce daně a dostala tak dostatečnou příležitost k podání dodatečných daňových přiznání. Ačkoli tedy nebylo možné odůvodnit nevydání výzvy z tohoto důvodu hrozbou zmaření cíle správy daní, stěžovatelka postupem správce daně nebyla zkrácena na svých právech.

[14] Ani námitka porušení § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu není dle žalovaného důvodná. Provedené výsledky svědků byly v tomto případě hodnoceny v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Výpovědi svědků Maňhala a V. neprokazovaly přijetí deklarovaných plnění v deklarovaném rozsahu stěžovatelkou od spol. MIXTRON. Dílčí rozpor v těchto

pokračování

výpovědích ohledně znalosti pana V. s panem Maňhalem a tím, zda si tyto osoby předávaly údaje pro přístup do datové schránky společnosti, není pro tuto věc podstatný. Důkazní břemeno v tomto případě tížilo stěžovatelku, která provedenými důkazy neprokázala naplnění podmínek nároku na odpočet.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Kasační stížnost je přípustná. Stěžovatelka ji podává z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“) a Nejvyšší správní soud neshledal nedostatky podmínek řízení či jiné překážky, které by bránily dalšímu postupu a rozhodnutí ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

[17] Na prvním místě musí soud konstatovat, že kasační stížnost se svým obsahem nachází na samé hranici projednatelnosti. Nutno připomenout, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se proto musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2022, č. j. 7 As 411/2021 - 24, či usnesení NSS ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003 - 73). Stěžovatelka v kasační stížnosti v podstatě jen velmi obecně zopakovala část své žalobní argumentace. Ačkoli cituje příslušné pasáže odůvodnění napadeného rozsudku, na argumentaci městského soudu, jíž vypořádal odpovídající žalobní námítky, konkrétně nereaguje. Za této situace NSS nezbyvá než převážně odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku.

[18] Pokud jde o namítané porušení § 145 odst. 2 daňového řádu, podle tohoto ustanovení *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu*. Rozšířený senát vyložil citované ustanovení (s odkazem na již neúčinný § 143 odst. 3 větu druhou daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020) tak, že dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat ho k podání dodatečného daňového tvrzení (citované usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 55).

[19] Jak ovšem podrobně uvedl městský soud v napadeném rozsudku, z této povinnosti připustil rozšířený senát výjimky, které následně rozvinula další judikatura NSS. V obecné rovině se jedná o případy, kdy by zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní v podobě správného stanovení daně. Takovým případem je podle rozšířeného senátu například předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi.

[20] V citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 306/2020 - 70 v tomto ohledu NSS zohlednil kromě skutečnosti, že důvodem zakládajícím předpoklad doměření daně bylo zapojení daňového subjektu do podvodu, také následující:

- daňový subjekt byl řádně seznámen s podezřeními v době, kdy ještě nebyla zahájena daňová kontrola, tj. v době, kdy ještě sám mohl podat dodatečné daňové tvrzení bez nutnosti platit penále,
- výzva k odstranění pochybností, v níž byl daňový subjekt s podezřeními seznámen, nebyla vydána v rámci doměřovacího řízení, tj. povinnost platit penále mu ještě nehrozila;
- daňový subjekt v reakci na výzvu k odstranění pochybností setrval na svém přesvědčení, že podmínky přiznání nároku na odpočet splňuje.

Lpění na povinnosti vydat formální výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu by proto za daných okolností podle citovaného rozsudku bylo výrazem přepjatého formalismu, neboť daňový subjekt obdržel dostatečný prostor k případnému zjednání nápravy již na základě výzvy k odstranění pochybností. Nelze přitom rozumně očekávat, že by se jeho postoj zcela změnil jen z toho důvodu, že by mu své pochybnosti správce daně místo výzvy k odstranění pochybností sdělil formou výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení.

[21] V rozsudku ze dne 21. 2. 2022, č. j. 4 Afs 210/2021 - 33, se NSS zabýval situací podobnou projednávané věci. Správce daně v daném případě zahájil daňovou kontrolu bez předchozího vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu poté, co vydal zajišťovací příkazy odůvodněné skutečnostmi svědčícími o vědomém zapojení daňového subjektu do podvodu na dani. NSS takový postup aproboval, podezření správce daně z účasti daňového subjektu na daňovém podvodu zakládá výjimku z aplikační přednosti výzvy samo o sobě.

[22] Podrobně se NSS zabýval výjimkou z povinnosti vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na vydání zajišťovacích příkazů v nedávném rozsudku ze dne 23. 7. 2025, č. j. 2 Afs 143/2024 - 53. Uvedl mimo jiné, že k vydání zajišťovacího příkazu postačují slabší indicie týkající se předpokladu budoucího stanovení daně, jsou-li kompenzovány silnějšími indiciemi vztahujícími se k obavám z dobytosti daně. Podle NSS proto *„při hodnocení, zda je namístě v konkrétním případě užít výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, záleží zejména na síle indicií 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.“* Potřeba dalšího rozsáhlého dokazování pak v dané věci vyplynula především z toho, že správce daně v následné daňové kontrole zjistil úplně jiný právní důvod doměření daně, a sice neprokázání splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet. NSS tak uzavřel, že *„poznatky správce daně obsažené v zajišťovacích příkazech představovaly toliko dílčí indicie o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, které se navíc z hlediska výsledného doměření daně ukázaly jako irelevantní.“*

[23] S předestřeným výkladem výjimky z postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu se NSS ztotožňuje i nyní ve vztahu k poměrům projednávané věci, které jsou co do podstatných okolností obdobné případům, jimiž se zabývala citovaná rozhodnutí. Lze pouze doplnit, zaprvé, jak přiléhavě poukázal žalovaný, že pokud by správce daně nevydal zajišťovací příkazy, výše uvedená výjimka z povinnosti vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu by platila *nesporně*. Správce daně by z důvodu podezření z účasti stěžovatelky na daňovém podvodu mohl rovnou zahájit daňovou kontrolu. Jak vyplývá

pokračování

z citovaného rozsudku NSS č. j. 2 Afs 143/2024 - 53 (dále např. z rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22), indicie o možném zapojení subjektu do daňového podvodu je zpravidla třeba prověřit rozsáhlým dokazováním, tj. nejsilnějším vrchnostenským kontrolním nástrojem správce daně v podobě daňové kontroly. Rozkrývání daňového podvodu také zpravila přesahuje rovinu daňové povinnosti jednoho konkrétního daňového subjektu. Z toho vyplývá, že v podobných případech je kooperativní aspekt správy daní upozaděn.

[24] Za druhé, jak podrobně uvedl již městský soud, smyslem výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit daňovému subjektu nápravu zjištěného pochybení v době, kdy mu ještě nehrozí předepsání penále. Judikatura NSS přitom klade přísné požadavky na odůvodnění zajišťovacích příkazů, a to též ve vztahu k předpokladu budoucího doměření daně (srov. např. citovaný rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015-104). Ve shodě s tím byla stěžovatelka v zajišťovacích příkazech seznámena s indiciemi, z nichž správce daně dovozoval předpoklad budoucího doměření daně (předběžně neuznal uplatněný nárok na odpočet DPH). Stejně jako v případě vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu se jí tímto dostalo příležitosti na stanovisko správce daně reagovat, aniž by ji tížila povinnost platit penále. Dostala tak faktický prostor pro nápravu vadného stavu, formální podoba postupu správce daně není v tomto smyslu rozhodující (citované rozsudky NSS č. j. 2 Afs 143/2024 - 53, a č. j. 4 Afs 306/2020-70).

[25] Příležitost ke korekci daňových tvrzení musí být pochopitelně skutečná. Správce daně by tak v duchu zásady spolupráce při správě daní (§ 6 odst. 2 daňového řádu) měl reflektovat případnou změnu postoje daňového subjektu. Pokud daňový subjekt vůči správci daně v návaznosti na vydání zajišťovacího příkazu projeví úmysl svá daňová tvrzení korigovat, do hry znovu vstoupí kooperativní aspekt správy daní a správce daně by – vyjma případů, kdy avizovaná změna postoje daňového subjektu bude zjevně účelová – neměl přistoupit k zahájení daňové kontroly dříve, než uplyne náhradní lhůta k podání dodatečného daňového tvrzení, kterou v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu stanoví.

[26] K ničemu takovému ovšem v projednávané věci nedošlo a stěžovatelka v tomto směru ani nic nenamítá. Správce daně stěžovatelku seznámil se svými závěry ohledně předpokladu budoucího doměření daně. Bylo proto na stěžovatelce, jakou strategii zvolí – zda bude korigovat svá původní daňová tvrzení, anebo na svých tvrzeních setrvá, důvody pro budoucí stanovení daně v jiné než tvrzené výši neuzná, čímž se však současně vystavuje riziku, že bude povinna platit penále za opožděné uhrazenou daň. K zahájení daňové kontroly došlo dva týdny po vydání zajišťovacích příkazů, po tuto dobu stěžovatelka mohla podat dodatečné daňové tvrzení, v čemž jí nebránila žádná skutečnost uvedená v § 141 odst. 6 daňového řádu. Pokud stěžovatelka setrvala na původních tvrzeních a zajišťovací příkazy (neúspěšně) napadala, musela být srozuměna s případnou povinností hradit penále, pokud tato strategie nebude úspěšná.

[27] V nyní souzené věci je nadto stěžejní, že stěžovatelka dovozuje nezákonnost postupu správce daně v zásadě pouze ze skutečnosti, že správce daně nakonec přistoupil k doměření daně z jiného důvodu, než ze kterého původně vydal zajišťovací příkazy. Ačkoli připouští, že správce daně měl silné indicie o dodatečném doměření daně, tyto indicie podle ní nemohly mít původ v její účasti na podvodu, neboť tímto směrem správce daně následné doměřovací řízení nevedl. K doměření daně totiž přistoupil kvůli neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet, nikoli kvůli účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, jak původně správce daně předpokládal v zajišťovacích příkazech.

[28] K tomu soud v první řadě uvádí, že uvedený argument ve skutečnosti spíše podporuje závěr, že postup správce daně byl zákonný. Stejně jako ve věci řešené NSS v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 143/2024 - 53 totiž skutečnost, že správce daně v daňové kontrole nakonec zjistil úplně jiný právní důvod doměření daně, svědčí o tom, že předpoklad doměření daně vyjedený v zajišťovacích příkazech v tomto případě nedosahoval úrovně standardně vyžadované pro odůvodnění postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[29] Jak dále správně uvedl již městský soud, důvod doměření daně se může v rámci zajišťovacího a nalézacího řízení lišit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 12. 10. 2022, č. j. 2 Afs 69/2021 - 39, či ze dne 30. 6. 2021, č. j. 3 Afs 277/2019 - 58). Zajišťovací příkaz je samostatným rozhodnutím předběžné povahy. Důvody pro jeho vydání založené na dřívějších (neúplných) poznatcích správce daně nemusejí korespondovat s důvody pro následné stanovení daně. V rámci řízení o zajištění daně ani nelze provádět dokazování a přezkoumávat skutečnosti pojící se se stanovením daně. To je účelem řízení nalézacího (zde doměřovacího), respektive kontrolního, nikoliv řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu.

[30] Skutečnost, že správce daně dospěl na základě daňové kontroly k závěru, že žalobkyně neprokázala již naplnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet (což je otázka předcházející případnému posuzování účasti žalobkyně na daňovém podvodu), proto nic nemění na tom, že správce daně disponoval indiciemi ve vztahu k možnému budoucímu doměření daně z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu v době vydání zajišťovacího příkazu. Jak NSS ověřil z odůvodnění zajišťovacích příkazů ze dne 22. 9. 2021, tak tomu skutečně bylo – v podrobnostech lze znovu odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku.

[31] Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti sama připouští, že správce daně měl indicie ohledně budoucího doměření daně, neuvádí však, čeho jiného než její účasti na podvodu na dani se měly týkat. Pokud proto stěžovatelka tvrdí, že správce daně neměl dostatečné indicie ohledně budoucího doměření daně *z důvodu podezření z její účasti na podvodu na DPH*, tomuto argumentu NSS nemůže přisvědčit. Indicie ohledně podvodného jednání správce daně v zajišťovacích příkazech dostatečně vyjevil a pozdější závěry daňové kontroly na to nemají vliv. A pokud stěžovatelka ve skutečnosti tvrdí, že správce daně nedisponoval *žádnými, popřípadě dostatečnými indiciemi ohledně budoucího doměření daně*, pak nebylo žádného důvodu, proč vydávat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[32] Namítané nesprávné posouzení otázky, zda bylo v posuzované věci možno použít výjimku z postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, proto NSS v napadeném rozsudku neshledal.

[33] Nepřisvědčil pak ani druhé kasační námitce, a sice tvrzenému porušení § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu. Podle uvedených ustanovení *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.* (§ 8 odst. 1 daňového řádu). *Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.* (§ 8 odst. 3 daňového řádu).

[34] Stěžovatelka zaprvé blíže nerozvádí, v čem konkrétně má porušení uvedených ustanovení spočívat. Za druhé, nijak nevysvětluje, jak tvrzený nevyjasněný rozpor ve výpovědích svědků Maňhala (jednatel deklarovaného dodavatele stěžovatelky spol. MIXTRON) a V.

pokračování

[35] (jenž měl dle svých slov ve spol. MIXTRON postavení tzv. bílého koně) ovlivnil správné zjištění skutkového stavu ve vztahu k otázce, zda žalobkyně od tohoto dodavatele přijala deklarovaná plnění v deklarovaném rozsahu. Oba svědkové spolupráci společnosti MIXTRON se stěžovatelkou popřeli, stejně tak jim nebyly známy dokumenty předložené jako doklad uvedené spolupráce stěžovatelkou. Nezbyvá tak než v podrobnostech znovu odkázat na vypořádání příslušné námitky městským soudem, jenž správně uzavřel, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání podmínek přiznání nároku na odpočet.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. NSS mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 5. srpna 2025

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu