



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **Gbagbos system a. s.**, se sídlem Havířov, Dlouhá třída 1161/97, zastoupeného Mgr. Karin Kulčárovou, advokátkou se sídlem Havířov, Dlouhá třída 1161/97, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 6. 2024, č. j. 22 Af 6/2020 – 127,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 6. 2024, č. j. 22 Af 6/2020 – 127, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 11. 2019, č. j. 44942/19/5300-21445-709739, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 27. 4. 2018 č. j. 2120753/18/3210-50525-800740, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2013 a stanovena povinnost úhrady penále.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Ostravě; ten ji nadepsaným rozsudkem zamítl. Krajský soud o věci rozhodoval již podruhé, neboť

jeho první rozsudek ze dne 30. 9. 2021, č. j. 22 Af 6/2020-86 (dále též „první rozsudek“), byl zrušen Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 29. 2. 2024, č. j. 3 Afs 359/2021-94, z důvodu procesních vad a pro nepřezkoumatelnost.

[3] Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, žalobkyně namítala primárně nesplnění podmínek pro postup dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud nicméně postup správce daně považoval za oprávněný, neboť vycházel ze zjištění, že žalobkyně dne 17. 10. 2016 neumožnila zahájení daňové kontroly; téhož dne písemně omluvila svou neúčast a oznámila odvolání plné moci dosavadnímu zmocněnci. Neprokázala rovněž existenci žádných skutečností, jež by závěr o splnění podmínek pro tento postup zpochybnil. Ke stejnému závěru ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku.

[4] K námitce prekluze práva pro stanovení daně krajský soud zjistil, že výzva podle § 87 odst. 2 daňového řádu byla stěžovatelce doručena 29. 10. 2016, lhůta v ní stanovená uplynula 14. 11. 2016 a žalobkyně do té doby nesdělila správci daně termín zahájení kontroly. Jakkoli tvrzení stěžovatelky, že termín oznámila telefonicky, nemá oporu ve spise, krajský soud vyšel z předpokladu, že hovor s pracovníci správce daně proběhl, avšak zdůraznil, že žalobkyně následně zmařila realizaci sjednaného termínu – omluvila se pouhých 45 minut před zahájením kontroly, překážku nedoložila a nevyužila možnosti zmocnit k účasti jinou osobu. Jednání žalobkyně označil za účelové a obstrukční, sledující marné uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Na základě toho uzavřel, že výzvě správce daně bylo vyhověno pouze formálně, a proto nastaly účinky § 87 odst. 6 daňového řádu, tj. přerušení původní prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu; nová tříletá lhůta tedy běžela od 14. 11. 2016 a daňová kontrola byla dne 16. 12. 2016 zahájena včas. K prekluzi práva stanovit daň tedy nedošlo. Krajský soud s ohledem na uvedené shledal nadbytečným navržený výslech pracovnice správce daně paní D., kterým měla být potvrzena existence hovoru, jehož předmětem mělo být sdělení termínu zahájení daňové kontroly; podstata sporu podle krajského soudu nespočívala v prokázání zmiňovaného hovoru, ale v posouzení celkového způsobu jednání žalobkyně.

[5] Pokud jde o účinky výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu, ty podle krajského soudu nastaly jejím doručením dne 29. 10. 2016, kdy začala běžet lhůta dle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Tuto lhůtu posoudil krajský soud jako procesní. Uplatní se na ní proto § 33 odst. 4 daňového řádu a skončila tak 14. 11. 2016. Jejím marným uplynutím (nesdělením termínu zahájení kontroly stěžovatelkou) došlo k přerušení běhu původní prekluzivní lhůty pro stanovení daně; nově rozběhlá lhůta neuplynula před doručením rozhodnutí žalovaného dne 14. 11. 2019.

[6] K námitce stěžovatelky, že jí daňové orgány přičetly k tíži jednání společnosti FAU, zapojené do řetězců transakcí s pohonnými hmotami (PHM), krajský soud uvedl, že personální propojení zmiňované společnosti a stěžovatelky prostřednictvím Vojtěcha Csabiho (předseda představenstva stěžovatelky a jednatel FAU) nasvědčuje vědomosti žalobkyně o podstatných krocích transakcí v podvodných řetězcích. Závěry žalovaného o její účasti na podvodných řetězcích považoval za logické a řádně odůvodněné, přičemž stěžovatelka je relevantně nerozporovala.

[7] K námitkám proti tzv. *objektivním okolnostem* daňového podvodu krajský soud uvedl, že jejich členění do čtyř skupin předestřené stěžovatelkou nemá oporu v judikatuře

pokračování

ani v zákoně. Naopak prolínání jednotlivých kroků vědomostního testu v úvahách žalovaného odpovídá judikatuře. Úhradu kupní ceny přímo producentovi PHM (coby indicie nestandardního chování) posoudil krajský soud v kontextu výrazných cenových rozdílů komodity mezi články řetězce, které žalobkyně nevyvrátila. K otázce ceny PHM uvedl, že správní orgány nestavěly své úvahy na ceně obvyklé, nýbrž na výrazných odchylkách cen, za něž obchodovali společnost CORTINA a následní dodavatelé (společnosti VERAMI a LUIGI), jakož i na jejich charakteru a nestandardním způsobu obchodování. Námitky týkající se cen na burze vyhodnotil jako opožděné. Připustil, že žalobkyně nenaplnuje kritéria typického „missing tradera“, avšak to nevylučuje její roli v podvodných řetězcích. Další dokazování ohledně cen PHM nepovažoval krajský soud za nutné, neboť výrazná cenová disproporce byla prokázána již porovnáním cen PHM od společnosti CORTINA a následných dodavatelů.

[8] Výhrady proti závěru daňových orgánů, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření k vyloučení podezření stěžovatelky z účasti na podvodu, krajský soud odmítl. Tvrzení o interních kontrolních mechanismech označil za pouze obecná a zdůraznil, že jejich dostatečnost je nutno posuzovat ve světle zjištěných objektivních okolností. Úvahy daňových orgánů považoval za přesvědčivé a podložené dokazováním.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] V první námitce stěžovatelka uvádí, že právo stanovit DPH prekludovalo, neboť daňová kontrola byla zahájena až po uplynutí tříleté lhůty. Na výzvu správce daně ze dne 18. 10. 2016 reagovala včas tím, že telefonicky sjednala termín zahájení kontroly na 16. 11. 2016 v 9:00 hod, čímž splnila povinnost podle § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu. Lhůta stanovená správcem daně v uvedené výzvě proto nemohla marně uplynout a § 87 odst. 6 daňového řádu se tak na projednávanou věc neuplatní, neboť dopadá jen na nečinnost daňového subjektu. Prekluzivní lhůta tedy nebyla přerušena a uplynula 25. 11. 2016. Krajský soud se dle stěžovatelky odchýlil od závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, jenž v předchozím zrušujícím rozsudku v této věci konstatoval, že včasné telefonické sdělení termínu daňové kontroly brání aplikaci § 87 odst. 6 daňového řádu. Stěžovatelka popírá, že by jednala obstrukčně; poukazuje na to, že reagovala na e-mail správce daně, oznámila překážku účasti jejího zástupce (zahraniční cestu) a vyzvala správce daně k určení náhradního termínu. Podle § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu měl správce prokázat irelevantnost její omluvy, což neučinil. Správce daně měl dle stěžovatelky též dostatek času zahájit kontrolu v řádném termínu a neměl přenášet negativní důsledky blížící se daňové prekluze na ni.

[11] Ve druhé kasační námitce stěžovatelka uvádí, že i při akceptaci uvedených závěrů krajského soudu by bylo rozhodnutí žalovaného doručeno po uplynutí nové tříleté prekluzivní lhůty. Stěžovatelka považuje lhůtu dle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu za hmotněprávní a nepodléhající § 33 odst. 4 tohoto zákona. Patnáctidenní lhůta od doručení výzvy dne 29. 10. 2016 skončila 12. 11. 2016 (sobota), což byl podle ní rozhodný den pro počátek běhu nové tříleté lhůty, jež tak uplynula 12. 11. 2019, tedy před doručením žalobou napadeného rozhodnutí dne 14. 11. 2019. Dále uvádí, že správce daně po zahájení kontroly

16. 12. 2016 do dubna 2018 téměř nečinil podstatné úkony, a argumentace ve zprávě o kontrole vychází převážně ze spisu společnosti FAU, který měl správce již před zahájením kontroly.

[12] Ve třetí námitce stěžovatelka namítá, že daňové orgány i krajský soud staví své závěry primárně na transakcích společnosti FAU, nikoli na jejích vlastních obchodních operacích. Takový postup je v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU (SDEU) i Nejvyššího správního soudu, vyžadující samostatné posouzení každého plnění. Stěžovatelka odmítá, že by jí bylo možné přičítat jednání FAU na základě jejich personálního propojení v osobě Vojtěcha Csabiho, neboť FAU měla ve zdaňovacím období říjen 2013 tři jednatele (Evu Urbanskou, Ing. Romana Raise a Vojtěcha Csabiho) a prokuristku Alenu Lhotskou, přičemž všichni byli oprávněni jednat samostatně. Správce daně ani žalovaný nezkoumali, zda Vojtěch Csabi zasahoval do obchodního vztahu mezi FAU a stěžovatelkou.

[13] Ke čtvrtému okruhu námitek stěžovatelka uvádí, že závěr o tzv. *objektivních nestandardních okolnostech* je arbitrární, neboť krajský soud nevymezil standard obchodování na trhu s PHM. Nesouhlasí rovněž s přístupem, kdy při identifikaci účasti subjektu na daňovém podvodu dochází k prolínání druhého a třetího kroku vědomostního testu; správce měl prokázat okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět o podvodu, což neučinil.

[14] K úhradě části kupní ceny přímo na účet producenta SLOVNAFT (coby nestandardní okolnosti obchodování) stěžovatelka uvádí, že jde o běžnou praxi při obchodování s PHM. Navrhla provést výslech zástupců společnosti SLOVNAFT k prokázání této skutečnosti, krajský soud však důkazní návrh odmítl. Takový postup soudu je arbitrární, zejména proto, že žalovaný přikládal otázce úhrad zásadní význam.

[15] Stěžovatelka odmítá i závěry o neúměrně nízké ceně obchodované komodity. Tvrdí, že nemohla znát ceny mezi články řetězce; variabilita cen PHM vylučuje přenositelnost historických cen, za něž obchodovaly FAU a CORTINA na říjen 2013. Podle ní žalovaný změnil argumentaci oproti správci daně a krajský soud tuto změnu nezohlednil. Stěžovatelka upozorňuje na absenci porovnání cen s komoditní burzou v Rotterdamu a na vnitřní rozpornost úvah žalovaného. Navrhovala provést důkazy o cenové politice společnosti SLOVNAFT (včetně odkazu na nález Ústavního soudu Slovenské republiky sp. zn. III. ÚS 151/2014) i o cenách dalších producentů (BP, ORLEN, OMV, Shell), krajský soud však důkazy neprovedl.

[16] Stěžovatelka též namítá, že samotné snížení ceny v řetězci nemůže bez dalšího prokazovat vědomost o podvodu, což plyne i z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž je rozhodné, zda subjekt mohl znát ceny v předchozích člancích, což v běžném obchodním styku neplatí.

[17] Podle stěžovatelky závěr o jejím účelovém zapojení do podvodného řetězce neobstojí též proto, že po celou dobu s daňovými orgány spolupracovala, je dlouhodobě fungující společností (založenou v roce 2007), disponuje majetkem, byla kontaktní a dodatečně uhradila stanovenou daň. Typické znaky subjektů účastnících se podvodných řetězců na ní nedopadají; zapojení do řetězce mělo ekonomický důvod.

pokračování

[18] V poslední námitce stěžovatelka uvádí, že přijala dostatečná opatření k zabránění své účasti na podvodu. Poukazuje na interní směrnici předsedy představenstva z roku 2008, doplněnou v letech 2012 a 2013, která ukládala prověřování obchodních partnerů (v obchodním rejstříku, rejstříku plátců DPH, insolvenčním rejstříku), zjišťování totožnosti jednajících osob, ověřování statusu nespolehlivého plátce, či registrace distributora PHM. Tato opatření byla fakticky aplikována i ve společnosti FAU. Stěžovatelka prověřila všechny své dodavatele i dodavatele FAU, čímž přijala veškerá opatření, která od ní lze rozumně požadovat.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby byla zamítnuta. Uvedl, že závěr o přerušení běhu prekluzivní lhůty považuje za správný, protože stěžovatelka výzvě dle § 87 odst. 2 daňového řádu fakticky nevyhověla; omluva zaslaná 45 minut před kontrolou byla nedoložená a nevěrohodná. Další námitku prekluze považuje žalovaný za nepřipustnou, neboť kasační soud již konstatoval, že lhůta dle § 87 odst. 2 daňového řádu je lhůtou procesní.

[20] K námitkám týkajícím se vztahu stěžovatelky a FAU žalovaný uvedl, že jeho závěry jsou založeny na personální propojenosti obou společností prostřednictvím Vojtěcha Csabiho, který řídil obchodní činnost obou subjektů. Zapojení FAU do podvodů ostatně potvrdila i judikatura Nejvyššího správního soudu. Argument o běžné praxi plateb přímo výrobci neobstojí v kontextu dalších podezřelých okolností. Žalovaný odmítl i tvrzení, že stěžovatelka nemohla znát ceny PHM; vzhledem k propojení s FAU jí muselo být zřejmé, že ceny dodavatelů byly neobvykle nízké. Postavení stěžovatelky v řetězci lze označit za „buffera“, neboť postrádalo ekonomické opodstatnění.

[21] Stěžovatelka v replice setrvala na svých argumentech, které v kontextu vyjádření žalovaného zopakovala.

[22] Nejdříve se Nejvyšší správní soud musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o druhou kasační stížnost podanou stěžovatelkou. 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 soudu.*

[23] Smyslem výše uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již svůj právní názor vyslovil, pokud se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i kasační soud je svým předchozím vysloveným právním názorem vázán, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Výklad uvedeného ustanovení provedl Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, na který navázal Nejvyšší správní soud například v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS. V něm uvedl, že „[z]e zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení

nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. [...] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“

[24] Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek krajského soudu ze dvou důvodů. Zaprvé, stěžovatelka tvrdila, že správce daně telefonicky informovala o své připravenosti zahájit daňovou kontrolu i za říjen 2013, a toto tvrzení chtěla prokázat výsledkem pracovnice správce daně. Krajský soud však toto tvrzení odmítl jako neosvědčené a poukázal na to, že žádný záznam o telefonátu neexistuje. Nejvyšší správní soud upozornil, že krajský soud navržený důkazní prostředek zcela pominul a nevysvětlil, proč jej neprovedl. Přitom, pokud by se tvrzení stěžovatelky prokázalo, nedošlo by k přerušení běhu prekluzivní lhůty a doměření daně by již bylo prekludováno. Krajský soud tedy pochybil tím, že neprovedl navržený důkaz, či neodůvodnil, proč jej neprovedl; tím zatížil řízení procesní vadou, která mohla mít vliv na zákonnost následně vydaného rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[25] Druhým důvodem byla důvodnost námitky stěžovatelky, dle které se krajský soud nevypořádal s jejím tvrzením vztahujícím se k *objektivní okolnosti* č. 3. Stěžovatelka namítala, že neznala ceny PHM v jednotlivých článcích řetězce a že daňové orgány neprokázaly obvyklou cenu. Nejvyšší správní soud upozornil, že krajský soud v tomto ohledu pouze odkázal na rozhodnutí žalovaného a nesprávně uvedl, že stěžovatelka závěry o cenové variabilitě nerozporovala. Z rozhodnutí žalovaného je přitom patrné, že s cenami v řetězci bylo pracováno, není ale jasné, jak se tyto poznatky promítly do hodnocení věci. Tím, že se krajský soud touto dílčí námitkou nezabýval, zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[26] Stěžovatelka nyní podanou kasační stížností krajskému soudu vytýká mj. to, že se neřídil závazným právním názorem kasačního rozsudku. Podle stěžovatelky krajský soud v rozporu s tím, k čemu ho zavázal kasační rozsudek, sice akceptoval její tvrzení o telefonické reakci na výzvu správce daně, přesto však aplikoval § 87 odst. 6 daňového řádu a nesprávně vyhodnotil závěr ohledně prekluze práva vyměřit daň. Rozporuje rovněž věcné závěry krajského soudu, k nimž se Nejvyšší správní soud v prvním rozsudku s ohledem na zjištěné vady, nevyjadřoval.

[27] Nyní podaná kasační stížnost je tedy přípustná (byť nikoli v případě všech uplatněných námitek).

[28] Pokud jde o námitky, které nejsou přípustné, ty jsou především součástí druhého okruhu kasační stížnosti stěžovatelky týkající se otázky prekluze práva stanovit daň. Stěžovatelka brojila proti závěru krajského soudu, který posoudil lhůtu podle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu jako lhůtu procesní a aplikoval na její běh pravidlo obsažené v § 33 odst. 4 téhož zákona. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že tato námitka byla již věcně projednána v předchozím kasačním rozsudku, a proto je nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. V odst. [21], [22] a [24] odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní

pokračování

soud podrobně vyložil právní režim běhu a přerušování prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu, včetně vztahu této úpravy k institutu výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu.

[29] Nejvyšší správní soud jen připomíná, že původní tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 25. 11. 2013. Odhlédně-li se od otázky existence a obsahu údajného telefonického hovoru stěžovatelky (k čemuž se soud vyjadřuje v odst. [40] a násl. dále), po doručení výzvy správce daně podle § 87 odst. 2 daňového řádu dne 29. 10. 2016 by marně uplynula patnáctidenní lhůta stanovená touto výzvou dne 14. 11. 2016. Tím by nastaly účinky § 87 odst. 6 daňového řádu, tedy přerušování běhu původní prekluzivní lhůty a počátek nové tříleté lhůty od tohoto dne. Následné zahájení daňové kontroly dne 16. 12. 2016 by vedlo k dalšímu přerušování běhu lhůty, jejíž konec by připadl na 16. 12. 2019. Nejvyšší správní soud současně v předchozím zrušujícím rozsudku zdůraznil, že právní úprava nevyklučuje opakované přerušování lhůty pro stanovení daně, a vysvětlil, že lhůta stanovená výzvou podle § 87 odst. 2 daňového řádu je lhůtou procesní, jejíž marné uplynutí má sice hmotněprávní účinky, avšak nelze na ni vztahovat závěry plynoucí z rozsudku tohoto soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, který se týká výhradně lhůty podle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu.

[30] Za těchto okolností, bez zohlednění tvrzeného telefonického hovoru, by k prekluzi práva doměřit daň nedošlo, neboť rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli doručeno dne 14. 11. 2019, tedy před uplynutím posledního dne prekluzivní lhůty (16. 12. 2019). Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud v nyní napadeném rozsudku opětovně nesprávně vyložil možnost řetězení přerušování lhůty pro stanovení daně, avšak tento dílčí omyl nemá vliv na zákonnost jeho závěru o neexistenci prekluze práva stanovit daň.

[31] Ze stejného důvodu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.], je nepřipustná i námitka stěžovatelky uplatněná ve čtvrtém okruhu námitek, podle níž krajský soud i žalovaný nezákonně „*prolínají*“ druhý a třetí krok tzv. vědomostního testu účasti na podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud připomíná, že se touto otázkou již věcně zabýval ve svém předchozím kasačním rozhodnutí (odst. [37] odůvodnění) a vysvětlil, že oba kroky vědomostního testu – tedy posouzení objektivních okolností na straně jedné a hodnocení přijatých opatření na straně druhé – nelze chápat jako izolované, striktně oddělené fáze. Naopak, jejich vzájemná provázanost je logickým důsledkem povahy tohoto testu, jehož cílem je komplexně posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl a mohl vědět o své účasti na podvodu.

[32] Relevantní skutkové okolnosti mohou mít současně význam pro oba kroky testu: skutečnost, která je objektivní okolností nasvědčující podvodu, je zpravidla klíčová i pro posouzení, zda přijatá opatření byla dostatečná k vyloučení pochybností. Tato „*prostupnost*“ je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i SDEU, která zdůrazňuje, že hodnocení obezřetnosti daňového subjektu nelze provádět „*ve vzduchoprázdnu*“, ale vždy ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Závěr krajského soudu, že oba kroky nelze mechanicky oddělovat, proto odpovídá závěrům vysloveným v kasačním rozsudku.

[33] Lze současně připomenout, že nedostatečné prověření přímého obchodního partnera, včetně způsobu navázání komunikace s ním, je v jeho judikatuře jako „*objektivní okolnost*“ aprobováno zcela pravidelně. Lze odkázat například na rozsudek ze dne 16. 1. 2024,

č. j. 10 Afs 133/2023-71, z něž lze dovodit, že absence elementární obezřetnosti při ověřování obchodního partnera představuje okolnost, která nejen zakládá podezření na podvod, ale současně svědčí o nedostatečnosti přijatých opatření. Tento přístup je plně aplikovatelný i na projednávanou věc.

[34] Stejně jako v předcházejícím rozsudku Nejvyšší správní soud jako neprojednatelné vyhodnotil i ty části kasační stížnosti, které jsou jen doslovným přepisem žaloby. Jedná se o podstatnou část jednotlivých námitek směřujících k meritů věci, ať již jde o posouzení objektivních okolností, či hodnocení přijatých kontrolních mechanismů. Takto uplatněná argumentace postrádá novou kvalifikovanou polemiku s právními závěry krajského soudu, a proto nenaplnuje požadavek § 103 odst. 1 s. ř. s., podle něhož musí stěžovatel(ka) uvést konkrétní důvody nezákonnosti napadeného soudního rozhodnutí. Kasační stížnost není prostředkem k opakování žalobních tvrzení, nýbrž k přezkumu právních závěrů krajského soudu. Pouhé mechanické převzetí textu žaloby bez jakékoli reakce na odůvodnění napadeného rozsudku neumožňuje soudu provést kvalifikovaný přezkum a není proto třeba se jím jakkoli dále zabývat. K nepřípustnosti takto uplatněné argumentace lze odkázat na ustálenou judikaturu zdejšího soudu, například rozsudky ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77 (publikovaný pod č. 2103/2010 Sb. NSS), ze dne 15. 9. 2009, č. j. 6 Ads 113/2009-43, či ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36.

[35] Nepřípustné jsou konečně i námitky, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, *opírá-li se pouze o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Tento princip vyjadřuje zásadu koncentrace řízení, jejímž cílem je zajistit, aby soudní přezkum probíhal efektivně a aby účastník řízení nemohl až v kasační fázi otevírat nové skutkové či právní otázky, které mohl uplatnit již dříve. Kasační řízení není určeno k doplňování argumentace, která mohla být uplatněna dříve, a nelze je chápat jako „druhou šanci“ pro nové námitky.

[36] Jde především o argumentaci, podle níž stěžovatelce nelze automaticky přičítat jednání společnosti FAU, a to ani přes jejich personální propojení prostřednictvím statutárního orgánu Vojtěcha Csabiho. Stěžovatelka v této souvislosti nově uvádí, že v říjnu 2013 měla společnost FAU tři jednatele – Evu Urbanskou, Ing. Romana Raise a Vojtěcha Csabiho, a prokuristku Alenu Lhotskou, přičemž všichni byli oprávněni jednat za společnost samostatně. Podle stěžovatelky tato skutečnost vylučuje, aby bylo jednání společnosti FAU bez dalšího přičítáno pouze panu Csabimu, a tím i jí samotné. Nejvyšší správní soud ověřil, že tato námitka nemá předobraz v žalobě, ačkoli stěžovatelce nic nebránilo ji uplatnit již v řízení před krajským soudem.

[37] Ze stejného důvodu je nepřípustná rovněž námitka stěžovatelky, ve které nesouhlasí s argumentací žalovaného, že prodejní ceny rafinérií napříč Evropskou unií musí bez dalšího a zcela přesně odpovídat cenám pohonných hmot na komoditní burze v Rotterdamu, a na tuto tezi navazujícími tvrzeními. Stěžovatelka sice takovou argumentaci v určité míře uplatnila již před krajským soudem, avšak učinila tak až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Zde je nutno upozornit, že podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. lze žalobu rozšířit na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji doplnit o další žalobní body pouze ve lhůtě pro podání žaloby. Soud se proto může věcně zabývat pouze těmi žalobními body, které

pokračování

byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců od doručení napadeného rozhodnutí žalobci (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Projednáním později uplatněných námitek by krajský soud porušil zásadu koncentrace řízení, která je základním principem správního soudnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Krajský soud ostatně uvedenou námitku nenechal bez povšimnutí, ale odmítl její vypořádání právě s ohledem na zásadu koncentrace řízení (viz odst. 47 odůvodnění napadeného rozsudku, z něhož plyne, že stěžovatelka tuto argumentaci uplatnila prvně až v doplnění žaloby po vydání kasačního rozsudku). Ačkoli se stěžovatelka v kasační stížnosti snaží tuto námitku podřadit pod dříve uplatněný argument, že nemohla znát ceny pohonných hmot, za které je prodávaly společnosti SLOVNAFT a CORTINA, nelze takový postup akceptovat, neboť v žalobě není o cenách na burze v Rotterdamu zmínka. Řízení o žalobě je ovládáno dispoziční zásadou, a bylo proto na stěžovatelce, aby své námitky formulovala odpovídajícím způsobem a v zákonem stanovené lhůtě. Rozšiřování žalobních bodů po uplynutí této lhůty o zcela nové argumenty, byť by mohly mít určitou souvislost s obecněji uplatněnou námitkou, není přípustné (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 164/2023-76).

[38] Pokud jde o přípustné (a tedy věcně projednatelné) kasační námitky, ty shledal Nejvyšší správní soud převážně za důvodné.

[39] Nejvyšší správní soud se stejně jako v předchozím rozsudku nejprve zabýval námitkami prekluze práva na doměření daně. Pokud by totiž dospěl k závěru, že tato otázka nebyla spolehlivě vyřešena, bylo by předčasné zabývat se dále meritem věci. Stěžovatelka namítla, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor vyslovený v kasačním rozsudku, podle něhož by telefonické sdělení termínu daňové kontroly vylučovalo aplikaci § 87 odst. 6 daňového řádu.

[40] V předchozím rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud pochybil, pokud bez řádného odůvodnění odmítl důkazní návrh stěžovatelky na výslech pracovnice správce daně. Tento důkaz měl sloužit k ověření tvrzení, že stěžovatelka ve lhůtě podle § 87 odst. 2 daňového řádu telefonicky sdělila možný termín zahájení daňové kontroly. Pokud by se toto tvrzení prokázalo, nebyla by naplněna hypotéza § 87 odst. 6 daňového řádu, a tudíž by nedošlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty, která by tak marně uplynula dne 25. 11. 2016. Nejvyšší správní soud proto krajský soud zavázal, aby navržený důkaz provedl, anebo řádně odůvodnil jeho odmítnutí. Současně výslovně uvedl, že „[n]eakceptování návrhu na provedení důkazů lze [...] založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále je myslitelný argument, podle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení, bez důvodných pochybností postavena najisto [...]. Absence věcné úvahy soudu, proč považuje navrhované důkazy za nadbytečné, pak může být překlenuta pouze v případech zjevně irrelevantních důkazních návrhů.

[41] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že při hodnocení navrženého důkazního prostředku vycházel z předpokladu, že tvrzení stěžovatelky odpovídá skutečnosti, tedy že telefonický hovor se uskutečnil a jeho obsahem byla dohoda o zahájení daňové kontroly

dne 16. 11. 2016. Za rozhodující však považoval následné jednání stěžovatelky, která se krátce před sjednaným termínem omluvila e-mailem z důvodu zahraniční cesty, tuto překážku nedoložila a nevyužila možnost zmocnit k účasti na kontrole jinou osobu. Krajský soud toto jednání vyhodnotil jako svévolné zmaření zahájení kontroly a obstrukční chování, které znamenalo, že výzvě správce daně bylo vyhověno pouze formálně. Na tomto základě dovodil, že nastaly účinky § 87 odst. 6 daňového řádu, tj. že marným uplynutím lhůty došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty a nová tříletá počala běžet od 14. 11. 2016. Z tohoto důvodu krajský soud považoval provedení navrženého důkazu (výslech pracovnice správce daně) za nadbytečné, neboť otázka existence hovoru nebyla podle jeho názoru pro rozhodnutí klíčová; rozhodující byla celková obstrukční povaha jednání stěžovatelky.

[42] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že postup krajského soudu byl v rozporu se závazným právním názorem vyslovenému v předchozím kasačním rozsudku, a nadto vykazuje i pochybení z hlediska právního hodnocení. Krajský soud totiž nadále nejenže neprovedl navržený důkaz, ale ani nepředložil přesvědčivou úvahu, která by jeho odmítnutí odůvodnila způsobem požadovaným judikaturou, jak k tomu byl zavázán zrušujícím kasačním rozsudkem. Takový postup je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a povinností soudu vypořádat se s důkazními návrhy účastníků řízení, coby atributem práva na spravedlivý proces (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89).

[43] V rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu je i postup krajského soudu, který (bez provedení navrženého důkazu) akceptoval bez jakéhokoli vysvětlení jím v jeho první rozsudku zpochybňovanou existenci telefonického hovoru mezi stěžovatelkou a správcem daně a na takto presumovaný skutkový stav současně aplikoval § 87 odst. 6 daňového řádu. Takový postup odporuje závaznému právnímu názoru vyjádřenému v kasačním rozsudku i v tom, že podle Nejvyššího správního soudu byl-li by telefonický kontakt prokázán, hypotéza § 87 odst. 6 daňového řádu by nebyla naplněna a k přerušení běhu prekluzivní lhůty by nedošlo. Krajský soud však učinil pravý opak – existenci hovoru bez důkazu přijal, avšak přesto dovodil účinky § 87 odst. 6 daňového řádu, čímž se odchýlil od závazného právního názoru, v rozporu s § 110 odst. 4 s. ř. s.

[44] Argumentace krajského soudu založená na údajném obstrukčním jednání stěžovatelky nemůže tento postup ospravedlnit. Nejvyšší správní soud nepopírá, že chování stěžovatelky mohlo vykazovat obstrukční znaky, avšak krajský soud přehlédl systematiku § 87 daňového řádu. Podle odst. 5 tohoto ustanovení platí, že pokud daňový subjekt výzvě podle odst. 2 vyhoví (tj. sdělí termín), avšak následně neumožní zahájení kontroly ve sjednaném termínu, zákon s takovou situací spojuje odlišný následek, než je uveden v odst. 6, a to možnost správce daně stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu. Odst. 6 se uplatní pouze tehdy, pokud daňový subjekt výzvě vůbec nevyhoví a lhůta v ní uvedená marně uplyne. Marné uplynutí lhůty nelze dovozovat z následného zmaření zahájení kontroly. Účinky přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 87 odst. 6 daňového řádu jsou vázány na marné uplynutí lhůty stanovené výzvou, nikoli na pozdější procesní obstrukce. Krajský soud svým postupem tedy nejen nerespektoval závazný právní názor zdejšího soudu, ale navíc i nesprávně rozšířil působnost § 87 odst. 6 daňového řádu na situaci, kterou zákonodárce upravil v odst. 5, a to v rozporu se závazným právním názorem plynoucím pro něj z předchozího zrušujícího rozsudku.

pokračování

[45] Pokud by tedy stěžovatelka výzvě vyhověla, avšak následně zmařila realizaci sjednaného termínu, nebylo by možné na takovou situaci aplikovat § 87 odst. 6 daňového řádu. Správným postupem by bylo uplatnění § 87 odst. 5, tedy stanovení daně dle pomůcek, či sjednání daně, nikoli však přerušení běhu lhůty pro stanovení daně. Jelikož ale dosud nebylo postaveno najisto, zda se stěžovatelkou tvrzený telefonický rozhovor s pracovnící správce daně uskutečnil, nelze v této fázi řízení s jistotou určit, zda došlo k řádnému zahájení daňové kontroly ve lhůtě pro stanovení daně, nebo až po jejím uplynutí. Teprve po řádném vypořádání této sporné otázky bude krajský soud oprávněn posoudit, zda byly splněny podmínky pro aplikaci § 87 odst. 6 daňového řádu, nebo zda došlo k prekluzi práva stanovit daň. Tento postup je nezbytný nejen pro zajištění zákonnosti rozhodnutí, ale i pro respektování zásady právní jistoty a ochrany práv daňového subjektu. Jak judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně zdůrazňuje, soudní rozhodnutí musí být přezkoumatelné, logicky odůvodněné a nesmí vycházet z hypotetických skutkových závěrů, které nebyly řádně prokázány.

[46] Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek je stížen vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v důsledku nedodržení závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu krajským soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud učinil klíčový skutkový závěr (že telefonický hovor proběhl, a to tak, jak tvrdila stěžovatelka) bez provedení navrženého důkazu (jakkoli v předchozím řízení zastával názor opačný a změnu svého náhledu nikterak neobjasnili), a přesto jej použil jako základ pro právní posouzení věci. Na takto „zjištěný“ skutkový stav věci poté krajský soud aplikoval nesprávné ustanovení zákona, opět v rozporu s právním názorem vysloveným již kasačním soudem v předcházejícím rozsudku.

[47] Jelikož za daného stavu věci nelze spolehlivě určit, zda nedošlo k prekluzi práva stanovit daň, považuje Nejvyšší správní soud za předčasné zabývat se dalšími námitkami stěžovatelky směřujícími do merita věci. V této fázi se proto omezí pouze na námitky týkající se procesních vad, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku a k nimž je ostatně povinen přihlížet i z úřední povinnosti

[48] Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud při hodnocení *druhé objektivní* (nestandardní) *okolnosti* (úhrada kupní ceny přímo na účet společnosti SLOVNAFT) konstatoval, že systém placení záloh není pro věc zásadní. Podle stěžovatelky je tento závěr účelový, přičemž k prokázání svého tvrzení, že úhrady zálohových faktur na účet SLOVNAFT jsou v obchodních vztazích při prodeji pohonných hmot běžné, navrhla provést výsledky statutárních orgánů společnosti SLOVNAFT. Krajský soud tento důkaz neprovedl a upřednostnil vlastní, arbitrární hodnocení.

[49] Nejvyšší správní soud se v předchozím kasačním rozsudku výslovně nezabýval otázkou, zda krajský soud zohlednil důkazní návrh na výsledky statutárních orgánů společnosti SLOVNAFT. Z obsahu žaloby je zřejmé, že stěžovatelka tento důkaz skutečně navrhovala k prokázání svých tvrzení. Přestože krajský soud považoval okolnost zálohových plateb na účet SLOVNAFT za marginální, zcela pominul tento důkazní návrh vypořádat. Takový postup je však nepřípustný, neboť ignorování důkazního návrhu bez jakéhokoli odůvodnění představuje závažnou vadu řízení.

[50] Jak již bylo výše vysvětleno, podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (například rozsudky ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008-108, ze dne 28. 5. 2009,

č. j. 6 Azs 26/2009-100, ze dne 2. 9. 2009, č. j. 2 Azs 26/2009-123, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 1 As 84/2010-72) soud sice není povinen provést všechny důkazy navržené účastníkem řízení, avšak je vždy povinen přezkoumatelně odůvodnit, proč navržený důkaz neprovedl. Tato povinnost není formální; její účelem je zajistit, aby rozhodnutí bylo transparentní, logicky zdůvodněné a aby účastník řízení mohl ověřit, že jeho návrhy byly skutečně posouzeny. Odmítnutí důkazu bez odůvodnění zakládá nejen vadu přezkoumatelnosti, ale i zásah do práva na spravedlivý proces garantovaného čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

[51] Jelikož krajský soud důkazní návrh stěžovatelky zcela pominul, což dokládá i absence zmínky o něm v narativní části rozsudku, jedná se o závažnou procesní vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Povinností krajského soudu bude v dalším řízení buď navržený důkaz provést, nebo přezkoumatelně odůvodnit jeho odmítnutí. Případné odmítnutí musí být založeno na některém z důvodů, které Nejvyšší správní soud vymezil v tomto rozsudku (viz též odst. [40] výše). Jakékoli jiné zdůvodnění, zejména založené na arbitrárním hodnocení významu okolnosti, je nepřípustné.

[52] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud dostal jeho závaznému právnímu názoru, pokud jde o požadavky na vypořádání námitky týkající se *objektivní okolnosti* č. 3. Krajský soud se v napadeném rozsudku přezkoumatelným způsobem zabýval argumentací stěžovatelky, že nebylo na ní, aby prokazovala přiměřenost ceny, a že daňové orgány rezignovaly na prokázání ceny obvyklé za předmětné PHM. Krajský soud akcentoval, že úvaha daňových orgánů obou stupňů týkající se výše kupní ceny za PHM nebyla postavena na ceně obvyklé a stěžovatelkou nastolená otázka tak jde v podstatě mimo oblast úvah, na nichž jsou postavena daňová rozhodnutí. Zdůraznil, že podstatou posuzované objektivní okolnosti nebylo stanovení či dokazování ceny obvyklé, nýbrž identifikace nestandardního cenového vývoje v řetězci a výrazných rozdílů mezi cenami účtovanými společnostmi VERAMI a LUIGI na straně jedné a společností CORTINA na straně druhé. Tento cenový nesoulad byl dle krajského soudu logicky zasazen do širšího rámce zjištěných skutečností, zejména personálního propojení prostřednictvím společnosti FAU, její role coby významného a dlouhodobého obchodníka s PHM, její znalosti cen účtovaných společnostmi CORTINA a dále charakteru jejích přímých dodavatelů, kteří byli subjekty bez obchodní historie či ekonomického zázemí.

[53] Krajský soud v návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu přehledně a srozumitelně popsal, z jakých podkladů daňové orgány vycházely, a vyložil, proč považovaly zjištěné okolnosti (zejména výrazně nižší ceny nabídnuté společnostmi VERAMI a LUIGI), za nestandardní a podezřelé. Závěr krajského soudu, že tyto skutečnosti představují *objektivní okolnost* relevantní pro posouzení vědomostního testu, je opřen o provedené dokazování a úvahy daňových orgánů, které se neomezily na pouhou konstataci cenového rozdílu, ale tento rozdíl hodnotily ve světle dalších okolností případu. Úvahy krajského soudu jsou tudíž přezkoumatelné a v souladu s požadavky kasačního soudu. Krajský soud se zároveň vypořádal i se stěžovatelkou navrženým důkazem - nálezem Ústavního soudu Slovenské republiky, který vyhodnotil jako irelevantní, neboť prodejní cena PHM stanovená rafinérií nebyla z pohledu úvah daňových orgánů rozhodná.

[54] Jak již bylo uvedeno, za současné situace, kdy je nutné napadený rozsudek krajského soudu zrušit pro závažné procesní pochybení a kdy není postaveno najisto, zda nedošlo

pokračování

k prekluzi práva stanovit daň, je předčasné zabývat se posouzením dalších (přípustných) kasačních námitek směřujících k meritu věci; jejich hodnocení je namístě až poté, co krajský soud v novém řízení odstraní vytýkané vady a spolehlivě vyřeší otázku běhu prekluzivní lhůty.

[55] Vzhledem k tomu, že napadený rozsudek krajského soudu z hlediska zákona neobstojí, Nejvyšší správní soud jej podle § 110 odst. 1, části věty první před středníkem, s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[56] V dalším řízení bude povinností krajského soudu provést stěžovatelkou navrhované důkazy (viz odst. [40] a [51] výše), případně v souladu se shora uvedenými požadavky vyložit, proč k jejich provedení nepřistoupil. Jestliže krajský soud v dalším řízení opětovně dospěje k závěru, že právo správce daně doměřit daň nebylo prekludováno (zde kasační soud připomíná závěry vyslovené v odst. [43] a [44] výše), bude se opět zabývat žalobními námitkami stěžovatelky směřujícími do merita věci. Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[57] Krajský soud v dalším řízení rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. prosince 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu