ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého, soudkyně Jiřiny Chmelové a soudce Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Eco Energy Solutions s. r. o.**, se sídlem Politických obětí 118, Frýdek-Místek, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2025, č. j. 22 Af 21/2024 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutími ze dne 18. 4. 2024, č. j. 1600523/24/3207-51522-803676 a č. j. 1600669/24/3207-51522-809355, zamítl námitky žalobkyně směřující proti postupu žalovaného, jakožto správce daně ve věci vrácení úroku z nesprávně stanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2019 a říjen 2019. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyni úrok podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nenáleží, neboť v posuzované věci nastala výluka předvídaná v § 254 odst. 3 písm. b) tohoto zákona. Žalovaný konstatoval, že podle daného ustanovení úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve. Podle žalovaného až do vydání platebních výměrů dne 11. 7. 2022 důkazní situace nenasvědčovala oprávněnosti nároků žalobkyně na odpočet daně a ke změně došlo až v rámci odvolacího řízení, kdy žalobkyně

uplatnila nové skutečnosti a navrhla relevantní důkazní prostředky. Šlo zejména o doplňující výslechy svědka Jana Plisky, jednatele společnosti PP TECHNOLOGIE s. r. o., tedy dodavatele kogeneračních jednotek, z nichž žalobkyně sporné nároky na odpočet daně uplatňovala.

[2] Žalobkyně následně podala proti uvedeným rozhodnutím o námitkách správní žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Ten rozsudkem uvedeným v záhlaví shledal žalobu důvodnou, napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu byla žaloba sice stručná, nicméně obsahovala dostatečně konkrétní námitku, že v posuzovaném případě nenastala situace podle § 254 odst. 3 písm. b) téhož zákona, jelikož svědek Jan Pliska vypověděl rozhodující skutečnosti již v únoru 2020 a následné výpovědi pouze potvrdily jeho původní svědeckou výpověď. Krajský soud tomuto tvrzení žalobkyně přisvědčil. V daném případě se podle krajského soudu jednalo o případ, kdy odvolací orgán nadřízený žalovanému (Odvolací finanční ředitelství) korigoval úvahu správce daně, aniž by však v odvolacím řízení vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny dříve. Tvrzení žalovaného, že ke změně důkazní situace došlo až v rámci odvolacího řízení, tak podle krajského soudu nemělo oporu v obsahu správních spisů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatel předně namítá, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, neboť krajský soud rezignoval na řádné posouzení otázky zavinění. Stěžovatel v této souvislosti zdůrazňuje, že smyslem výluky podle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu je stimulovat daňový subjekt k včasnému uplatnění všech rozhodných skutečností již v prvostupňovém řízení. Podle stěžovatele není správce daně povinen aktivně vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového subjektu, a pokud daňový subjekt uplatní rozhodná tvrzení či důkazy (včetně upřesňujících výpovědí svědků) až v rámci odvolání, nelze hovořit o zavinění správce daně na předchozím nesprávném stanovení daně. Krajský soud přitom podle stěžovatele pochybil, pokud bez dalšího převzal závěry Odvolacího finančního ředitelství o pochybení prvoinstančního správce daně, aniž by sám hodnotil, zda význam výpovědi svědka Jana Plisky v kontextu obsahu podaného odvolání a předchozí pasivity daňového subjektu skutečně zakládá zavinění správce daně. Stěžovatel namítá, že krajský soud nevzal v úvahu, zda provedení důkazů v odvolacím řízení bylo důsledkem dřívějšího pochybení správce daně, anebo až následné procesní aktivity žalobkyně.

[5] Stěžovatel dále namítá, že soudu nepřísluší rozšiřovat rámec přezkumu, respektive domýšlet žalobní argumentaci. V daném případě žalobkyně formulovala námitku ohledně možnosti stanovit daň správně již v prvním stupni a významu výpovědí svědka Jana Plisky značně stroze. Žaloba podle stěžovatele neobsahovala zevrubnější rozbor toho, jaký vliv měly jednotlivé důkazní prostředky na výsledek řízení. Soudu proto nepříslušelo tento

rozbor provádět, a pokud tak činil, zatížil napadený rozsudek jinou vadou řízení před soudem.

[6] Stěžovatel následně kasační stížnost doplnil. V doplnění stěžovatel zdůraznil, že daňová kontrola byla vedena s důrazem na porovnávání fakturovaného a skutečného stavu stran rozsahu plnění. Ačkoliv byla smluvní dokumentace nazvána jako kupní smlouvy, dodavatel byl zavázán nejen dodat technologické celky (kogenerační jednotky), ale také je zprovoznit a dodat doplňkové služby (školení či odzkoušení). Podle stěžovatele proto nelze hovořit o čistě kupních smlouvách, jakkoliv tak uzavřelo Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání v rámci vyměřovacího řízení ze dne 21. 9. 2023, č. j. 31616/23/5300-21-444-712862.

[7] Stěžovatel dále odmítá závěr krajského soudu o konzistentnosti výpovědí svědka Jana Plisky. Poukazuje na podstatný rozdíl mezi třetí a čtvrtou svědeckou výpovědí. Zatímco při třetí výpovědi svědek hovořil o zkompletování jednotek subdodavatelem a potvrdil, že ke zprovoznění nedošlo, v rámci čtvrtého výslechu (uskutečněného v rámci odvolacího řízení) již potvrdil zprovoznění ve zkušebním režimu. Podle stěžovatele dále svědek při čtvrtém výslechu přinesl stěžejní a dříve nevyjevený poznatek o tom, že nedodané komponenty jsou marginální a že i neprovedená instalace, k níž byl dodavatel smluvně zavázán, představuje pouze okrajovost. Tento poznatek mohla žalobkyně podle stěžovatele svou aktivitou přinést již dříve. Stěžovatel uvádí, že ačkoliv žalobkyně vnesla tezi o okrajovosti nedodělků do řízení v první instanci, učinila tak nekvalifikovaně a zkratkovitě. Stěžovatel má za to, že v situaci, kdy jako správce daně unesl své břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní žalobkyni. Ta však svou důkazní aktivitu uplatnila až v rámci čtvrtého výslechu v odvolacím řízení.

[8] Žalobkyně se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

[11] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz

například rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Zároveň ovšem nepřezkoumatelnost není závislá na subjektivní představě účastníků o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí soudu odůvodněno. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[12] Stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje v tom, že krajský soud rezignoval na samostatné posouzení otázky, komu lze přičítat nesprávné stanovení daně v prvním stupni. Namítá, že krajský soud pouze mechanicky převzal závěry Odvolacího finančního ředitelství obsažené v rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na DPH. Podle stěžovatele krajský soud v aktuálním námitkovém řízení o úroku nezávisle nehodnotil, zda byla nesprávná výše daně způsobena skutečně vadným postupem správce daně, nebo naopak pozdní procesní aktivitou žalobkyně.

[13] Podle Nejvyššího správního soudu se krajský soud neomezil na prostý odkaz na závěry Odvolacího finančního ředitelství, ale provedl rovněž vlastní právní i skutkový rozbor věci. Nejprve vymezil zákonný rámec a pomocí důvodové zprávy vyložil smysl výluky podle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Uzavřel, že dané ustanovení míří na situace, kdy je nesprávné stanovení daně důsledkem toho, že v dosavadním řízení nebyly známy rozhodné skutečnosti nebo důkazy, a to bez zavinění správce daně. Podle krajského soudu je tím vyloučena možnost, aby byl správce daně postižen za chybný postup, který objektivně nezavinil (a který by mohl být i výsledkem úmyslného jednání ze strany daňového subjektu). Na základě tohoto kritéria pak posuzoval konkrétní případ.

[14] Krajský soud se následně zabýval obsahem správních spisů, přičemž zrekapituloval klíčové momenty dokazování. Identifikoval, že stěžejním důkazem byla výpověď svědka Jana Plisky. Krajský soud v této souvislosti výslovně odkázal na protokol o prvním výslechu ze dne 24. 2. 2020, kde svědek setrvale tvrdil, že předmětem plnění byly dvě kupní smlouvy na dodání souborů kogeneračních jednotek, nikoliv generální dodávka elektrárny „na klíč“ a že tyto jednotky byly žalobkyni fyzicky dodány. Krajský soud proto dospěl k závěru, že v odvolacím řízení o DPH nevyšly najevo žádné nové podstatné skutečnosti a v návaznosti na výše uvedené uzavřel, že Odvolací finanční ředitelství pouze odlišně vyhodnotilo skutečnosti, které již v řízení dříve zazněly. Napadený rozsudek je tedy přezkoumatelný. Krajský soud srozumitelně vyložil, které podklady vzal v úvahu, jak je právně vyhodnotil a proč považoval argumentaci stěžovatele za lichou. Skutečnost, že se krajský soud při hodnocení konzistentnosti svědecké výpovědi shodl s Odvolacím finančním ředitelstvím, nesvědčí o nedostatku vlastního posouzení. Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

[15] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud rozšířil rámec přezkumu, respektive domýšlel za žalobkyni žalobní argumentaci. Uvádí, že námitka žalobkyně ohledně možnosti stanovit daň správně již v prvním stupni byla formulována značně stroze a neobsahovala zevrubný rozbor vlivu jednotlivých důkazů na výsledek řízení. Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Žalobkyně v řízení před krajským soudem předestřela dostatečně konkrétní argumentaci týkající se nesprávné aplikace výluky ze vzniku úroku podle § 254 odst. 3

písm. b) daňového řádu k tomu, aby tato byla považována za řádně uplatněný žalobní bod, potažmo byla způsobilá soudnímu přezkumu.

[16] Otázkou vymezení žalobního bodu se zdejší soud ve své judikatuře v minulosti již hojně zabýval (především srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud dlouhodobě odmítá formalistický přístup k posuzování náležitostí žaloby a zdůrazňuje ochranu práva na spravedlivý proces jakožto jednoho z principů materiálního právního státu. Vedle toho však platí, že žalobce musí být stran skutkových tvrzení a právní argumentace dostatečně konkrétní, tedy tvrzení vztahující se k němu samému a k projednávané věci musí být dostatečně individualizované (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Z žalobního bodu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí být nejen zřejmá právní argumentace, ale zejména skutkové důvody, na jejichž základě žalobkyně dovozuje nezákonnost správního rozhodnutí nebo postupu správního orgánu (např. rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2025, č. j. 5 Afs 17/2025-48, bod 25 a tam citovaná judikatura).

[17] Žalobkyně v žalobě namítla, že žalovaný pochybil, když jí nepřiznal úrok podle § 254 daňového řádu s tvrzením, že unesla důkazní břemeno až v odvolacím řízení. Proti tomu postavila konkrétní skutkové tvrzení, že svědek Jan Pliska vypověděl rozhodující skutečnosti již v únoru 2020 a následné výpovědi pouze potvrdily jeho původní svědeckou výpověď. Z tohoto důvodu dovozovala, že v posuzovaném případě nenastala situace ve smyslu § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu, na kterou žalovaný poukazoval. Z výše uvedeného plyne, že žalobkyně v řízení před krajským soudem jasně formulovala žalobní bod, jímž namítala nesprávné skutkové i právní vyhodnocení podmínek pro vznik nároku na úrok. Ačkoli byla žaloba stručná, Nejvyšší správní soud má za to, že trvat na zevrubnějším rozboru vlivu jednotlivých důkazních prostředků (nad rámec identifikace konkrétní výpovědi svědka a jejího obsahu) by představovalo nepřiměřený formalismus. Podstatou argumentace žalobkyně totiž bylo, že rozhodné skutečnosti byly správci daně (stěžovateli) známy již od počátku roku 2020, a tudíž nešlo o nové skutečnosti, které by vyšly najevo až následně. Takto formulované tvrzení žalobkyně podle názoru Nejvyššího správního soudu splňuje požadavky na žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[18] Stěžovatel dále namítá, že svědek Jan Pliska v rámci odvolacího řízení o vyměření DPH přinesl stěžejní a dříve nevyjevené poznatky o marginálnosti nedodělků a o zkušebním provozu kogeneračních jednotek. Stěžovatel se domnívá, že tyto detaily představují nové skutečnosti, které žalobkyně v první instanci uplatnila pouze nekvalifikovaně. Nejvyšší správní soud této argumentaci nepřisvědčil.

[19] Podle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu *„[ú]rok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně nebo daňového odpočtu, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení.*“

[20] Stěžovatel svou kasační argumentaci konkrétně staví na srovnání třetí svědecké výpovědi provedené ze dne 13. 4. 2022, která proběhla v první instanci a čtvrté výpovědi,

ze dne 9. 5. 2023 provedené až v odvolacím řízení. Z protokolu o třetím výslechu však Nejvyšší správní soud ověřil, že svědek již tehdy na otázky správce daně odpověděl, že: „*Všechny stroje jsou kompletní, ale nejsou zprovozněné.*“ Svědek rovněž výslovně uvedl, že chybějící komponenty (turbo, regulátor, potrubí a kabeláž) byly v rámci subdodávky společností TTS Martin doplněny již v roce 2020. Na dotaz stěžovatele svědek potvrdil, že jeho úkolem podle kupních smluv bylo dodat stroj, připojit ho k přípojným bodům a zprovoznit ho, přičemž ke zprovoznění nedošlo pouze proto, že nebyl vpuštěn do areálu. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že svědek Jan Pliska byl ve svých tvrzeních konzistentní již od úplně prvního výslechu ze dne 24. 2. 2020, na což v napadeném rozsudku správně poukázal rovněž krajský soud.

[21] Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel měl coby správce daně již ze svědeckých výpovědí Jana Plisky provedených v první instanci k dispozici dostatečné informace pro závěr o faktickém dodání kogeneračních jednotek. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že novou skutečností byl poznatek o marginálnosti chybějících komponentů, pak Nejvyšší správní soud odkazuje na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, č. j. 31616/23/5300-21-444-712862 v řízení o vyměření DPH. Zde Odvolací finanční ředitelství výslovně uvedlo, že námitku žalobkyně stran marginálnosti nedodělků považuje za bezpředmětnou, neboť z dokazování vyplynulo, že plnění bylo dodáno v celém sjednaném rozsahu. K obecné polemice stěžovatele, že se v daném případě nejednalo o čistě kupní smlouvy, Nejvyšší správní soud dodává, že touto otázkou se rovněž podrobně zabývalo Odvolací finanční ředitelství ve výše citovaném rozhodnutí vydaném ve vyměřovacím řízení. Odvolací finanční ředitelství bodě 47 tohoto rozhodnutí jednoznačně uzavřelo, že se jednalo o kupní smlouvy na dodání zboží (kogeneračních jednotek) spolu s jeho zapojením za předpokladu, že žalobkyně bude mít připravenou potřebnou infrastrukturu, nikoliv o generální dodávku elektrárny „na klíč“. V této věci se však Nejvyšší správní soud zabýval primárně tím, zda pro účely vzniku nároku na úrok podle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu byly naplněny zákonné podmínky pro vyloučení odpovědnosti správce daně za nesprávné stanovení daně, nikoliv opětovným posuzováním věcné správnosti právní kvalifikace smluvního vztahu, která byla pravomocně vyřešena v nalézacím řízení.

[22] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s krajským soudem, že změna skutkových závěrů v odvolacím řízení o dani nebyla způsobena vyjevením dříve neznámých skutečností, nýbrž jejich odlišným hodnocením. Rozhodné skutečnosti o povaze plnění však vyšly najevo již v prvoinstančním řízení. Podmínka pro uplatnění výluky ze vzniku úroku podle § 254 odst. 3 písm. b) daňového řádu tak v posuzovaném případě nebyla naplněna.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a odst. 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, jíž

by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. března 2026

Milan Podhrázký
předseda senátu