



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobce: **DOXA team s.r.o.**, IČO 01777378  
se sídlem Staňkova 226/31, 700 30 Ostrava  
zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem  
se sídlem Sluneční nám. 2588/14, 158 00 Praha 5

proti  
žalovanému: **Ministerstvo financí**  
se sídlem Letenská 15, 118 10 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2024, č. j. MF-11016/2024/3901-3,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

## Odůvodnění:

### I.

#### Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2023, č. j. 58502/23/7100-30116-010212 (dále také „rozhodnutí ze dne 28. 11. 2023“). Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 28. 11. 2023 nařídilo dle § 121 odst. 1 daňového řádu přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, ve věci odvolání proti dodatečným platebním výměrům a platebním výměrům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017 až únor 2018.
2. Podstatný obsah správního spisu:
3. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále také „správce daně“) zahájil dne 16. 5. 2018 u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září až prosinec 2017, leden 2018, a dne 22. 8. 2018 zahájil daňovou kontrolu i za období únor 2018. Na základě kontrolních zjištění zachycených ve Zprávě o daňové kontrole, č. j. 88651/22/4230-23791-703233, ze dne 16. 5. 2022 (dále také „Zpráva o daňové kontrole“) správce daně dospěl k závěru, že zdanitelná plnění přijatá žalobcem od dodavatelů Dorios Group s.r.o., DIČ CZ02646552, La koruna Credit s.r.o., DIČ CZ29443229 a Znrkovila s.r.o., DIČ CZ03600068, jsou součástí řetězců dodávek zasažených daňovým podvodem, o kterém daňový subjekt mohl a měl vědět, přičemž nepřijal taková rozumná opatření, aby zajistil, že předmětná plnění součástí podvodu na dani z přidané hodnoty nebudou. Správce daně proto odmítl uznat nárok na odpočet daně uplatněný žalobcem a vydal:
  - dodatečný platební výměr č. j. 2729951/22/3202-50521-804551 ze dne 2. 6. 2022, kterým doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017 ve výši 5 378 395 Kč a související penále ve výši 1 075 679 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 2730013/22/3202-50521-804551 ze dne 2. 6. 2022, kterým doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 8 019 459 Kč a související penále ve výši 1 603 891 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 2730035/22/3202-50521-804551 ze dne 2. 6. 2022, kterým doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 7 803 335,- Kč a související penále ve výši 1 560 667 Kč;
  - dodatečný platební výměr č. j. 2730052/22/3202-50521-804551 ze dne 2. 6. 2022, kterým doměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2017 daň ve výši 5 965 835,- Kč a související penále ve výši 1 193 167 Kč;
  - platební výměr č. j. 2730067/22/3202-50521-804551 ze dne 2. 6. 2022, kterým vyměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018 ve výši 7 600 541,- Kč;

Shodu s prvopisem provedla S. K.

- platební výměr č. j. 2740582/22/3202-50521-804551 ze dne 2. 6. 2022, kterým vyměřil daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2018 ve výši 1 908 238,- Kč.

4. K odvolání žalobce vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, kterým dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu dodatečné platební výměry a platební výměry vydané správcem daně zrušilo a zastavilo daňová řízení. Odvolací finanční ředitelství shledalo, že správce daně v řízeních předcházejících vydání dodatečných platebních výměrů a platebních výměrů neprovedl výsledky svědků navržené žalobcem, ani odmítnutí provedení výsledků řádně neodůvodnil. V důsledku toho nebyla řádně prokázána existence řetězce, v jehož rámci docházelo k podvodnému jednání majícímu za následek daňové úniky na dani z přidané hodnoty, ani nebyly prokázány tzv. objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že je účasten na podvodném řetězci.
5. Dne 4. 8. 2023 podalo Odvolací finanční ředitelství podnět na Generální finanční ředitelství podle § 121 daňového řádu k nařízení přezkoumání svého rozhodnutí ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458.
6. Generální finanční ředitelství dospělo k závěru, že pokud Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, zrušilo platební výměry na daň z přidané hodnoty za období leden a únor 2018 a zastavilo nalézací řízení zahájená podáním přiznání k dani z přidané hodnoty, bylo jeho rozhodnutí v této části vydáno v rozporu s § 139 odst. 1 a odst. 2 a § 147 daňového řádu, jelikož daň z přidané hodnoty za období leden a únor 2018 nebyla v důsledku zrušení platebních výměrů vůbec stanovena. Generální finanční ředitelství proto vydalo rozhodnutí ze dne 28. 11. 2023, kterým podle § 121 odst. 1 daňového řádu nařídilo přezkoumání dotčeného rozhodnutí.
7. Žalobce podal proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2023 odvolání. Žalovaný o odvolání žalobce rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím, tak, že odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2023 potvrdil.

## II.

### Obsah žaloby, vyjádření žalovaného

8. **Žalobce** v prvním žalobním bodě namítal, že Generální finanční ředitelství (dále též „daňový orgán“) nezákonně nařídilo přezkoumání celého rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458 (dále také „přezkoumávané rozhodnutí“), ač se vytčené vady týkaly jen daně z přidané hodnoty za období leden a únor roku 2018. Přezkoumávané rozhodnutí naopak ve vztahu k dani z přidané hodnoty za období od září do prosince roku 2017 žádnými vadami netrpělo; tudíž v tomto rozsahu nebyly splněny podmínky podle § 121 odst. 1 daňového řádu k zahrnutí časového období roku 2017 do přezkumu. Žalovaný dle žalobce souhlasil s tím, že přezkumné rozhodnutí je materiálně vzato složeno ze šesti rozhodnutí podle jednotlivých zdaňovacích období (viz odstavec 3. rozsudku); přesto k žalobcem uplatněné odvolací námitce konstatoval, že přezkumné řízení může proběhnout i vůči těm rozhodnutím, jež nevykazují vady (tj. i za zdaňovací období od září do prosince roku 2017). Žalovaný totiž dospěl k nezákonnému názoru, že absence zásahu do práv žalobce je garantována tím, že nedojde ke změně těchto rozhodnutí, neboť byla beze změny převzata do rozhodnutí ze dne 28. 11. 2023 podle § 123 odst. 5 daňového řádu, tj. do rozhodnutí

Shodu s prvopisem provedla S. K.

vydaného v přezkumném řízení. Přijatý procesní postup žalovaného však daňový řád neumožňuje, jelikož dle § 121 odst. 1 a § 123 odst. 5 daňového řádu, lze přezkoumávané rozhodnutí jen zrušit nebo změnit; nikoli tedy převzít nezměněná rozhodnutí do rozhodnutí nového.

9. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal, že ve vztahu k daním z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2018 marně uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, protože mezinárodní dožádání provedená v daňovém řízení byla nadbytečná. Vysvětlil, že informace získané z mezinárodních dožádání měl správce daně k dispozici z jiného daňového řízení, což žalobce doložil informacemi, které mu poskytla obchodní korporace 100MEGA Distribution s.r.o., IČ: 60707968, a to výsledek svého kontrolního zjištění č. j. 166401/4243-23791-703233. Dle žalobce žalovaný vůbec nereagoval na podstatu odvolací námitky, a to že mezinárodní dožádání nebyla vůbec potřeba provádět, a proto nebyla úkonem ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, když údaje o obchodní společnosti Tekram s.r.o., DIČ: SK2120130760 již prvostupňový správce daně měl před tím, než mezinárodní dožádání provedl. Žalobce tak měl za to, že mezinárodní dožádání bylo úkonem účelovým, toliko k umělému prodloužení lhůty pro stavení daně.
10. Ve třetím souvisejícím žalobním bodě žalobce namítal, že marně uplynula lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období leden a únor 2018 i proto, že se mezinárodní dožádání týkala pouze období září 2017, které nemělo vliv na lhůtu pro stanovení daně za období leden a únor 2018. Žalobce sporoval odůvodnění žalovaného, v němž odkázal na bod 3.3. Zprávy o daňové kontrole, č. j. 88651/22/4230-23791-703233, ze dne 16. 5. 2022, kde je uvedeno, že mezinárodní dožádání se týkalo jen daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017, ale konstatoval, že šlo jen o: *„uvedení nepřesnosti v tabulce, když ve sloupci „zdaňovací období“ nebyla uvedena všechna kontrolovaná zdaňovací období. Jak však plyne z textu Zprávy o daňové kontrole i z textu obou žádostí o mezinárodní spolupráci, týkala se mezinárodní dožádání všech kontrolovaných zdaňovacích období září 2017 až únor 2018“*. Žalobce v této souvislosti namítal, že neví, jakou jinou část zprávy o daňové kontrole či text *„obou žádostí o mezinárodní spolupráci“* má žalovaný na mysli, a proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
11. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že by rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, bylo nezákonné ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2018. Vysvětlil, že když je prvostupňový platební výměr zrušen a v řádném daňovém přiznání byl vykázán nadměrný odpočet, pak správce daně jen vydá platební výměr na výši nadměrného odpočtu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2022, č.j. 5 Afs 15/2021–31). V obecné rovině přitakal žalovanému, že po zrušení prvostupňového platebního výměru nelze pokračovat v daňovém řízení. Upozornil však, že výjimkou je situace, kdy daňový subjekt v řádném daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet na DPH, jelikož v takovém případě se postupuje cestou, kterou Nejvyšší správní soud popsal ve výše uvedeném rozsudku. Dle žalobce byl správce daně povinen platební výměr vydat (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2024, č. j. 1 Afs 231/2022–31). Žalobce uzavřel, že nařízení přezkumu bylo nedůvodné, když povinnosti daňových orgánů bylo postupovat podle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 15/2021 a na nadměrné odpočty jen vydat nová rozhodnutí.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

12. Žalobce navrhnul, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
13. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě ze dne 15. 7. 2024 uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a žalobu měl za nedůvodnou. K námitce v prvním žalobním bodě konstatoval, že rozhodnutí v řízení při správě daní je jednoznačně určené náležitostmi dle § 102 odst. 1 daňového řádu a není dělitelné – procesní instituty v tomto řízení vždy formálně směřují vůči rozhodnutí jako celku a musí se vypořádat s celým jeho obsahem. Odvolací řízení vztahující se k rozhodnutím za různá zdaňovací období by jistě bylo možné vést i samostatně, v předmětné věci to však byl sám žalobce, kdo podáním společného odvolání vůči rozhodnutím za všechna dotčená zdaňovací období způsobil spojení věci a vydání společného rozhodnutí o odvolání, které nyní musí být posuzováno ve svém celku.
14. K námitce nadbytečnosti mezinárodního dožádání týkajícího se společnosti Tekram s.r.o. žalovaný uvedl, že v odvolání žalobce nenamítal, že mezinárodního dožádání nebylo vůbec potřeba, když údaje o společnosti Tekram s.r.o. již měl správce daně před tím, než odeslal mezinárodní dožádání. K těmto informacím žalobce v odvolání namítal pouze to, že nebyly zapotřebí proto, aby prvostupňový správce daně mohl autoritativně tvrdit existenci daňového podvodu. Žalovaný konstatoval, že společnost Tekram s.r.o. měla být prvním ukladatelem elektroniky dovezené z jiného členského státu na území České republiky do skladu obchodní společnosti Hellman Worldwide Logistics s.r.o. Žádost o mezinárodní spolupráci směřující k získání informací o ekonomické činnosti společnosti Tekram s.r.o. tak byla účelná s ohledem na prověření existence zboží, skutečného dodání zboží do České republiky, uvedení těchto plnění v daňových přiznáních dodavatelem, ověření obchodní spolupráce s korporacemi v České republice atd. Obě mezinárodní dožádání tedy úzce souvisela s vedeným daňovým řízením a současně byla relevantní k ověření skutkového stavu. I pokud by správce daně informace slovenských orgánů měl k dispozici z řízení vedeného u jiného daňového subjektu, jak žalobce namítá v podané žalobě, nelze mít za to, že zaslání žádosti o mezinárodní spolupráci by bylo z takového důvodu neúčelné, když možnost získání informací o ekonomické činnosti společnosti Tekram s.r.o. slovenským správcem daně se může v čase měnit.
15. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný konstatoval, že nelze souhlasit ani s názorem žalobce, že pokud nebyla zjevná chyba uvedená v bodu 3.3. Zprávy o daňové kontrole opravena postupem dle § 104 odst. 1 daňového řádu, je třeba mít za to, že žádosti o mezinárodní spolupráci se vztahovaly pouze ke zdaňovacímu období září 2017. Zásadní je totiž obsah jednotlivých žádostí o mezinárodní spolupráci, konkrétně text uvedený v bodech C40 na str. 11 obou žádostí o mezinárodní spolupráci. Žalovaný dodal, že je zcela zřejmé, že obě mezinárodní dožádání se týkala všech kontrolovaných zdaňovacích období (září 2017 až únor 2018). Správce daně požadoval zajištění výpisů z bankovního účtu obchodní společnosti Plutus international s.r.o. za období leden 2017 až prosinec 2018. Rovněž v případě společnosti Tekram s.r.o. správce daně požadoval informace týkající se ekonomické činnosti této společnosti v období září 2017 až únor 2018.
16. K námitce ve čtvrtém žalobním bodě žalovaný uvedl, že nepolemizuje s žalobcem citovanými body [24] a [25] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 15/2021–31. Jak vyplývá z § 140 odst. 1 daňového řádu, v případě, kdy byl zahájen postup k odstranění pochybností, musí být výsledek vyměření vždy daňovému subjektu oznámen platebním výměrem. Tedy i za situace, kdy se vyměřovaná daň neodchyluje od Shodu s prvopisem provedla S. K.

daně tvrzené daňovým subjektem v daňovém přiznání. Žalobcem citované usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2024, č. j. 1 Afs 231/2022, však řeší otázku úroků hrazených správcem daně v souvislosti se zcela specifickou situací, kdy z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nebyla daň (v daňovém přiznání vykázaný nadměrný odpočet) pravomocně vyměřena. V nyní posuzovaném případě se o takovou situaci, kterou by bylo nutno řešit ve smyslu výše citované judikatury, nejedná. Odvolací finanční ředitelství původním rozhodnutím ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušilo platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor roku 2018, a současně nalézací řízení zahájená podáním přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor roku 2018 zastavilo. V této části tak bylo uvedené rozhodnutí v rozporu s § 139 odst. 1 a odst. 2 a § 147 daňového řádu, když daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor roku 2018 nebyla z důvodu zrušení platebních výměrů vůbec stanovena. K této skutečnosti došlo za běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, a proto bylo nutno nastalý stav zhojit dozorčím prostředkem, tj. nařízením přezkoumání rozhodnutí dle § 121 daňového řádu.

### III.

#### Ústní jednání

17. Na nařízeném ústním jednání dne 16. 2. 2026 právní zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích a co do argumentace ve věci odkázali na svá podání založená v soudním spise. Právní zástupce žalobce přitom akcentoval, že daňový přezkum v dané věci byl nezákonný, jelikož se dalo výsledku řízení dosáhnout i jiným způsobem, čímž rozvinul svou čtvrtou žalobní námitku a poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2025, č. j. 1 Afs 231/2022-44, č. 4670/2025 Sb. NSS.
18. Na ústním jednání dne 4. 3. 2026 předsedkyně senátu stručně shrnula právním zástupcem žalobce zasláný závěrečný návrh, poté přednesl svůj závěrečný návrh žalovaný, v němž toliko shrnul, že žalobu požaduje zamítnout a na náhradu nákladů řízení nepožaduje.

### IV.

#### Posouzení žaloby

19. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 s. ř. s.].
20. Žaloba není důvodná.
21. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu, který upravuje podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí: *„Správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřiblíží.“*
22. Podle § 123 odst. 1 daňového řádu, který upravuje postup při přezkumném řízení: *„Přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.“*

Shodu s prvopisem provedla S. K.

23. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu: „Jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.“
24. Soud předně odkazuje na ustálenou judikaturu NSS, v níž NSS jednoznačně popsal rozdíl mezi procesním postupem daňového orgánu dle § 121 daňového řádu (tj. tzv. první fáze - řízení o nařízení přezkumného řízení) a dle § 123 daňového řádu (tj. tzv. druhá fáze - přezkumné řízení) následovně: „... řízení o přezkoumání rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k iniciaci (vyvolání) přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006–52). Řízení se zabývá z moci úřední, zpravidla však na podnět, který může podat kterýkoliv správce daně či jakákoliv osoba zúčastněná na správě daní. V rámci první fáze přezkumného řízení dochází k předběžnému posouzení zákonnosti rozhodnutí; zjištění (ne)souladu s právními předpisy. Dospěje-li nadřízený správce daně k závěru, že dané rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, nařídí jeho přezkoumání. Ve druhé fázi řízení dochází k přezkumu samotnému, tedy učinění si závěru o důvodnosti či nedůvodnosti nařízení přezkoumání zákonnosti rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016–38). Zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání rozhodnutí (iniciační fáze) je rozpor s právním předpisem, který musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí vymezen. Vydání rozhodnutí předchází předběžné posouzení, které je procesem, v rámci, něhož správce daně rozhoduje, zdali v dané věci nařídí, či nenařídí přezkoumání rozhodnutí. Z odůvodnění nařízení přezkoumání rozhodnutí proto musí být posléze patrné, v čem je správcem daně spatřován rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí (rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016–62). Za důvod pro nařízení přezkoumání rozhodnutí lze přitom považovat i podstatnou vadu řízení (rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009–104).“ (viz rozsudek NSS ze dne 13. dubna 2021, č. j. 7 Afs 233/2020-39). V případě první fáze řízení před vydáním rozhodnutí příslušný správní orgán pověřený dozorovou činností musí předběžně posoudit, zdali v dané věci přezkumné řízení nařídí, či nikoli. Zákonnou podmínkou pro nařízení přezkoumání dotčeného rozhodnutí je přitom zjištění jeho rozporu s právním předpisem, jenž musí být v rozhodnutí o nařízení přezkoumání konkrétním způsobem vymezen. Soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek NSS ze dne 19. dubna 2018, č. j. 3 Afs 174/2016-48, jenž v odstavci [26] uvedl, že: „[z] odůvodnění rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí proto musí být zřejmé, v čem správce daně spatřuje rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí.“ Tedy v odůvodnění rozhodnutí, jímž je přezkum dotčeného rozhodnutí nařízen, musí být obsažena jasná úvaha správního orgánu, která nezavdává pochybnosti ohledně jeho rozporu s právním předpisem.
25. V prvním žalobním bodě žalobce namítal nezákonný postup Generálního finančního ředitelství (dále také „GFŘ“), které nařídilo dle § 121 odst. 1 daňového řádu přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, přestože se vady týkaly jen daně z přidané hodnoty za období měsíců leden a únor roku 2018. Dle žalobce takovýto postup daňový řád neumožňuje, což plyne z § 121 odst. 1 a 123 odst. 5 daňového řádu. Žalobce nesouhlasil ani s vypořádáním této odvolací námítky žalovaným, byl totiž přesvědčen, že postup spočívající v převzetí nezměněných rozhodnutí do nového rozhodnutí dle § 123 odst. 5 daňového řádu nemá oporu v zákoně. Předně soud konstatuje, že shora popsanou žalobní námítku žalobce pojal jako výtoku směřující proti nezákonnému procesnímu postupu GFŘ, které v rozporu s § 121

Shodu s prvopisem provedla S. K.

odst. 1 a § 123 odst. 5 daňového řádu, vydalo po formální stránce nesprávné rozhodnutí, jímž nařídilo přezkum úplného znění rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, namísto toliko jeho části, v níž shledalo vady. Žalobce v žalobě však současně netvrdil, jakým konkrétním způsobem mělo dojít tímto sporovaným procesním postupem ze strany GFŘ k zásahu do jeho zákonem garantovaných práv. Soud připomíná, že GFŘ nařídilo přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, na základě § 121 odst. 1 daňového řádu, neboť shledalo, že toto rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s § 139 odst. 1 a 2 a § 147 daňového řádu, když v důsledku vydání tohoto rozhodnutí daň za zdaňovací období leden a únor 2018 nebyla žalobci stanovena. Odvolací finanční ředitelství (dále také „OFŘ“) v citovaném rozhodnutí rozhodlo o odvolání žalobce podaném proti dodatečným platebním výměrům za období září až prosinec 2017, a proti platebním výměrům za období leden a únor 2018. Jednalo se o jedno rozhodnutí, kterým OFŘ zrušilo 4 dodatečné platební výměry a dva platební výměry prvostupňového správce daně. Dle názoru soudu v zákonném ustanovení § 121 odst. 1 daňového řádu není obsaženo omezení či zákaz nařídít přezkum rozhodnutí, které by bylo ve své podstatě materiálně složeno z několika (částí) rozhodnutí a toliko jen co do určité části shledáno nezákonným. GFŘ tak nepostupovalo v rozporu s § 121 odst. 1 daňového řádu, když nařídilo přezkoumání odvoláním napadeného (jednoho) rozhodnutí OFŘ, byť jej shledalo rozporným s právním předpisem jen v části, a to konkrétně v části týkající se platebních výměrů za zdaňovací období leden a únor roku 2018; vůči ostatním dodatečným platebním výměrům žádné vady GFŘ nevytklo. Nicméně soud připouští, že tím, že rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, bylo jedním výrokem rozhodnuto souhrnně o několika samostatných dodatečných platebních výměrech a platebních výměrech, bylo možno nařídít jeho přezkum i jen v částečném rozsahu. Soud však má za to, že i v případě, pokud by se tím, že GFŘ nařídilo přezkum rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, jako celku, mělo jednat o nesouladný procesní postup se zákonem, nejednalo by se o pochybení takové intenzity, které by odůvodňovalo zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, protože v důsledku tohoto postupu nebylo do právní sféry žalobce negativním způsobem definitivně zasazeno. Dle § 123 odst. 3 daňového řádu totiž: *„správce daně je při řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady“*. Ke změně přezkoumávaného rozhodnutí tak mohlo dojít pouze v rozsahu, pro který bylo přezkumné řízení nařízeno, tj. v rozsahu zdaňovacího období leden a únor 2018.

26. Co se týče výtky žalobce, že nelze v nově vydaném rozhodnutí dle § 123 odst. 5 daňového řádu převzít nezměněnou část rozhodnutí OFŘ ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458 (tj. část, která se týkala zdaňovacích období září až prosinec 2017 a netrpěla vadami), protože to nemá oporu v zákoně, konstatuje soud následující. Podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí upravuje § 121 daňového řádu (tj. předběžné posouzení, zdali lze podnětu na přezkum vyhovět či nikoliv); zatímco následný postup při samotném přezkumném řízení upravuje § 123 daňového řádu (tj. meritorní přehodnocování právního názoru správce daně v již rozhodnuté věci, u níž již byl přezkum nařízen). Žalobce touto námitkou nicméně zřejmě rozvádí svou argumentaci, proč nemělo GFŘ nařídít přezkum rozhodnutí, když dodatečné platební výměry za září až prosinec 2017 netrpěly vadami. Dle žalobce § 123 odst. 5 daňového řádu neumožňuje převzít „nezměněná rozhodnutí“ (pozn.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

soudu dodatečné platební výměry za září až prosinec 2017) do rozhodnutí nového. Byť má soud za to, že po věcné stránce daná námitka spadá až do druhé fáze přezkumného řízení, jelikož ve své podstatě sporuje zákonnost rozhodnutí vydaného v samotném přezkumném řízení, tj. rozhodnutí ze dne 5. 2. 2024, č. j. 1134/24/5300-21442-711458, soud se z důvodu právní jistoty k ní vyjadřuje následovně. Soud sice přisvědčuje žalobci, že dle § 123 odst. 5 daňového řádu správce daně vydá rozhodnutí, kterým své původní rozhodnutí zruší nebo změní. Dle soudu však tato změna může spočívat i v převzetí nezměněné části rozhodnutí (v nyní posuzovaném případě části, která ruší dodatečné platební výměry za období září až prosinec 2017). Smyslu a účelu § 123 odst. 5 daňového řádu neodporuje změna rozhodnutí pouze v části. Nadto soud opakuje, že do právní sféry žalobce nemůže být sporovaným postupem negativním způsobem zasazeno s ohledem na § 123 odst. 3 daňového řádu. Ke změně přezkoumávaného rozhodnutí tak může dojít pouze v rozsahu, pro který bylo přezkumné řízení nařízeno. Pokud GFR shledalo vady rozhodnutí pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období leden a únor 2018, OFŘ bylo tímto rozsahem přezkumu ze zákona vázáno. Námitku žalobce tak soud shledal nedůvodnou.

27. Soud na tomto místě považuje za potřebné podrobněji vysvětlit, že v nyní posuzované věci Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 28. 11. 2023 nařídilo přezkoumání rozhodnutí OFŘ dle § 121 odst. 1 daňového řádu, žalovaný proti němu brojil odvoláním, které bylo zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím, tj. soudem přezkoumávaný předmět řízení se vztahuje toliko k první fázi přezkumného řízení, kdy daňové orgány pozitivně rozhodly o nařízení přezkumu. Ze správního spisu sice vyplynulo, že OFŘ, jako správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, přezkumné řízení dle § 123 odst. 1 daňového řádu provedl a ve věci vydal nové rozhodnutí ze dne 5. 2. 2024, č. j. 1134/24/5300-21442-711458, jímž rozhodnutí OFŘ ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, změnil. Avšak, toto nově vydané (změněné) rozhodnutí OFŘ v přezkumném řízení není předmětem nyní soudem přezkoumávaného řízení, tudíž soud není oprávněn se zabývat námitkami, které nalézají své místo až ve druhé fázi přezkumného řízení, tj. posuzovat samotný (meritorní) přezkum, tedy učinění si závěru o důvodnosti či nedůvodnosti nařízení přezkoumání zákonnosti; až ve druhé fázi řízení se teprve poskytuje ochrana před zásahem do stanovené daně (viz rozsudek NSS ze dne 13. dubna 2021, č. j. 7 Afs 233/2020-39). Soud dodává, že žalobce byl oprávněn toto nově vydané (změněné) rozhodnutí OFŘ napadnout odvoláním dle § 109 daňového řádu, a pokud by nebylo odvolání vyhověno, pak žalobci svědčilo právo podat správní žalobu.
28. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal, že pro stanovení daně za zdaňovací období leden a únor 2018 uplynula prekluzivní lhůta dle § 148 daňového řádu, a to z toho důvodu, že provedená mezinárodní dožádání v daňovém řízení byla nadbytečná. Uvedl, že informace získané mezinárodním dožádáním měl správce daně k dispozici z jiného daňového řízení, což žalobce doložil informacemi, které mu poskytla společnost 100MEGA Distribution s.r.o., IČO: 60707968 (dále jen společnost 100MEGA Distribution). Soud konstatuje, že otázka, zda mezinárodní dožádání v daňových řízeních byla potřebná či nadbytečná byla věcně řešena a odůvodněna v novém (změněném) rozhodnutí OFŘ ze dne 5. 2. 2024, č. j. 1134/24/5300-21442-711458. Nicméně s ohledem na § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu, dle kterého: „*přezkoumání rozhodnutí lze nařídit, pokud neuplynula lhůta a) pro stanovení daně*“, soud námitku uplynutí prekluzivní lhůty meritorně posoudil již v tomto řízení (srov. přiměřeně bod [13] rozsudku NSS ze dne 24. 10. 2024, č. j. 8 Afs 247/2023–34). Žalobce konkrétně namítal, že mezinárodního dožádání nebylo potřeba, když údaje o společnosti Tekram s.r.o., DIČ: SK2120130760 (dále jen Shodu s prvopisem provedla S. K.

„společnost Tekram“) již prvostupňový správce daně měl k dispozici (pozn. soudu od společnosti 100MEGA Distribution) před tím, než odeslal mezinárodní dožádání. Soud ze Zprávy o daňové kontrole, č. j. 88651/22/4230-23791-703233, a z rozhodnutí OFŘ ze dne 5. 2. 2024, č. j. 1134/24/5300-21442-711458, zjistil, že mezinárodní dožádání týkající se společnosti Tekram správce daně odeslal slovenskému správci daně, aby zjistil, zda dodání zboží do České republiky bylo společnosti Tekram vykázáno. Správce daně měl důvodné podezření o zapojení společnosti Tekram do karuselových obchodů s elektronikou a podvodu na DPH, přičemž společnost Tekram měla být prvním ukladatelem elektroniky dovezené z jiného členského státu na území České republiky do skladu Hellman Worldwide Logistics s. r. o. Správce daně na straně 66 a 67 rozhodnutí OFŘ ze dne 5. 2. 2024, č. j. 1134/24/5300-21442-711458, konstatoval: *„Druhé mezinárodní dožádání zasláné na Slovensko se týkalo korporace Tekram s.r.o. (VAT ID: SK21220130760), správcem daně bylo zjištěno, že korporace Tekram s.r.o. byla prvním ukladatelem zboží (elektroniky) v logistickém skladu Hellman Worldwide Logistics s.r.o., které bylo následně v České republice přeprodáváno mezi jednotlivými články podezřelého obchodního řetězce. Správce daně se na základě zjištěných skutečností domníval, že plátce Tekram s.r.o. dodával zboží do České republiky, avšak prostřednictvím systému VIES bylo zjištěno, že Tekram s.r.o. nevykázal žádné dodání zboží do jiného členského státu (konkrétně do České republiky) v prověřovaném období září 2017 až únor 2018. Mezinárodní dožádání se vztahovalo ke všem řešeným zdaňovacím obdobím září 2017 až únor 2018. [294] Odeslaný formulář k výměně informací dle čl. 7, 15, 16 a 25-27 Nařízení 904/210/EU byl zaevidován pod č. j. 69647/19 a byl odeslán 3. 5. 2019. Odpověď na mezinárodní dožádání byla doručena dne 13. 7. 2019 a zaevidovaná pod č. j. 120279/19. Slovenský správce daně ve své odpovědi uvedl, že nebylo prokázáno vykonávání činnosti subjektu Tekram s.r.o. a nebyly předloženy důkazy k opodstatněnosti registrace k DPH. Výzva k prokázání ekonomické činnosti se vrátila správci daně s poznámkou adresát neznámý, společnost Tekram s.r.o. nepodala jako příjemce ani jako dodavatel služby žádné daňové přiznání. Byla jí zrušena registrace k DPH dnem 10. 8. 2018.“* (pozn. vytučnění provedeno soudem). Prvostupňový správce daně tak od slovenského správce daně zjistil, že dodání zboží do České republiky nebylo ze strany společnosti Tekram v celém prověřovaném zdaňovacím období září 2017 až únor 2018 vykázáno (viz též strana 90, 95 a 96 Zprávy o daňové kontrole č. j. 88651/22/4230-23791-703233). Soud v souladu se závěrem OFŘ konstatuje, že mezinárodní dožádání bylo účelné s ohledem na prověření existence zboží, skutečného dodání zboží do České republiky, a uvedení plnění v daňových přiznání dodavatelem zboží společnosti Tekram. Soud souhlasí i s konstatováním OFŘ, že v daňovém řízení bylo třeba shromáždit komplexní podklady ke zmapování jednotlivých článků řetězců za všechna zdaňovací období.

29. Dále soud k námitce žalobce, že žalovaný nereagoval na podstatu odvolací námitky, tedy že údaje o společnosti Tekram měl již správce daně k dispozici od společnosti 100MEGA Distribution, konstatuje následující. Žalobce ve svém odvolání námitku koncipoval odlišně, když namítal, že mezinárodní dožádání se týkala jen daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017, a proto neměla žádný vliv na ostatní doměřovací řízení. Dále uvedl: *„Nelze ani pominout informace, které daňovému subjektu poskytla obchodní korporace 100MEGA Distribution s.r.o., Železná 681/7, Horní Heršpice, 619 00 Brno, IČ: 60707968, a to svůj výsledek kontrolního zjištění č. j. 166401/4243-23791-703233, ze kterého plyne, že údaje od obchodní společnost Tekram s.r.o., DIČ: SK2120130760 nebyly vůbec zapotřebí pro to, aby prvostupňový správce daně mohl autoritativně tvrdit existenci daňového podvodu, a tak odeprít nárok na odpočet DPH. Pokud šlo bez zjišťování údajů od obchodní společnosti Tekram s.r.o.*

Shodu s prvopisem provedla S. K.

*shledat daňový podvod, je očividné, že nebylo pro doměřovací řízení daňového subjektu vůbec zapotřebí.*“ S ohledem na uvedené v předchozím bodu rozsudku, soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že správce daně mohl autoritativně tvrdit existenci daňového podvodu bez údajů o společnosti Tekram. Jak soud konstatoval výše správce daně potřeboval shromáždit komplexní podklady ke zmapování jednotlivých článků řetězců, neboť v případě karuselových podvodů na DPH správce daně prokazuje existenci řetězce a zapojení do něj jednotlivých společností. Údaje o společnosti Tekram od slovenského správce daně prokazovaly, že zboží dodávané do České republiky společností Tekram jako prvním ukladatelem ve skladu (dodavatelem) vůbec nebylo touto společností vykázáno. Správce daně na základě těchto zjištění měl za prokázané, že zboží bylo sice dodáno do České republiky do skladu Hellman Worldwide Logistics s.r.o., ovšem společnost Tekram nepodala jako příjemce ani jako dodavatel zboží žádné daňové přiznání na Slovensku. Soud konstatuje, že předmětnou informaci správce daně nemohl získat od jiného subjektu než od slovenského správce daně, resp. nemohl s jistotou tvrdit zapojení společnosti Tekram do podvodného řetězce, aniž by měl prokázané od slovenského správce daně, že společnost Tekram dodání zboží do České republiky vůbec nevykázala a nepodala žádné daňové přiznání. Nadto soud konstatuje, že žalobce konkrétně netvrdil a nedoložil, jaké informace měl správce daně z jiného daňového řízení vedeného se společností 100MEGA Distribution, na základě nichž mohl autoritativně tvrdit existenci podvodného řetězce a zapojení do něj společnosti Tekram. Tvrzení žalobce o informacích poskytnutých společností 100MEGA Distribution tak zůstala v ryze obecné rovině. Soud shledal námitku žalobce uplatněnou ve druhém žalobním bodě nedůvodnou.

30. Ve třetím souvisejícím žalobním bodě žalobce blíže namítal, že ve vztahu k daním za zdaňovací období leden a únor 2018 uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, protože mezinárodní dožádání se týkala jen daně za období září 2017. Žalobce odkázal na bod 3.3 Zprávy o daňové kontrole ze dne 16. 5. 2022, č. j. 88651/22/4230-23791-703233, ve kterém je uvedeno, že mezinárodní dožádání se týkala jen daně za zdaňovací období září 2017. Žalobce rovněž namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je v části vypořádávající tuto námitku nepřezkoumatelné. Soud předně konstatuje, že žalovaný se touto výtkou žalobce v žalobou napadeném rozhodnutí ve stručnosti zabýval, když jak soud ověřil i ze správního spisu vyplývá, že byť je v bodě 3.3. na straně 15. Zprávy o daňové kontrole ze dne 16. 5. 2022 nesprávně uvedeno jen zdaňovací období září 2017 z jejího obsahu je zřejmé, že se žádosti o mezinárodní dožádání týkají všech kontrolovaných zdaňovacích období, tj. září 2017 až únor 2018. Skutečnost, že se mezinárodní dožádání týkala i období leden a únor 2018 vyplývá zejména ze stran 90 až 91 (ve vztahu k období leden 2018) a na stranách 95 až 96 (ve vztahu k období únor 2018) Zprávy o daňové kontrole ze dne 16. 5. 2022, č. j. 88651/22/4230-23791-703233. Námitku žalobce tak soud shledal nedůvodnou, stejně tak jako námitku, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že se jednalo o nepřesnost v tabulce, přičemž soud ověřil, že z celého textu Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že se mezinárodní dožádání týkala všech zdaňovacích období.
31. Soud v souladu s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu pro úplnost dodává, že pro rozhodnutí bylo podstatné, že lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za sporovaná zdaňovací období počala plynout dle § 148 odst. 1 daňového řádu dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, tj. za zdaňovací období leden 2018 dnem 26. 2. 2018 a za zdaňovací období únor 2018 dnem 22. 3. 2018. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu pak tříleté lhůty pro stanovení daně začaly běžet znovu ode dne zahájení daňové Shodu s prvopisem provedla S. K.

kontroly dne 16. 5. 2018 za zdaňovací období leden 2018 a dne 22. 8. 2018 za zdaňovací období únor 2018. Dané lhůty pro stanovení daně však dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu přestaly plynout po dobu, kdy správce daně odeslal ve věci žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní, a to až do dne obdržení odpovědi na tyto žádosti. Konkrétně první mezinárodní dožádání bylo odesláno příslušnému daňovému orgánu dne 15. 4. 2019, odpověď na něj byla doručena dne 9. 5. 2019; druhé mezinárodní dožádání bylo odesláno dne 3. 5. 2019 a odpověď správci daně byla doručena dne 13. 7. 2020. Tudíž lhůty pro stanovení daně započaly znovu běžet až dnem 14. 7. 2020 (tj. po obdržení odpovědi na v pořadí druhé mezinárodní dožádání). V případě zdaňovacího období leden 2018 pak nově konec lhůty pro stanovení daně připadal na den 15. 8. 2022 a v případě zdaňovacího období za únor 2018 na den 21. 11. 2022. Oznaměním platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018 dne 6. 6. 2022 došlo k prodloužení dané lhůty do dne 15. 8. 2023 a oznaměním platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2018 došlo k prodloužení dané lhůty do dne 21. 11. 2023. Následně byly lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. c), d) daňového řádu prodlouženy dne 2. 8. 2023 oznaměním rozhodnutí OFŘ ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, a to do dne 15. 8. 2024, a do dne 21. 11. 2024; a k jejich dalšímu prodloužení došlo dne 28. 11. 2023 zahájením řízení o dozorčím prostředku, tj. vydáním Generálního finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2023, č. j. 58502/23/7100-30116-010212. Soud tedy nemá za to, že by GFŘ vydalo rozhodnutí ze dne 28. 11. 2023 vydalo po uplynutí lhůty pro stanovení daně, tj. v rozporu s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu, čímž splnilo zákonnou podmínku předběžného posouzení věci ve vztahu k vydání rozhodnutí o nařízení přezkumného rozhodnutí. Soud zároveň opakuje, že ani žalobce v žalobě shora uvedený běh lhůt pro stanovení daně nespороval, toliko svou obranu směřoval proti (ne)potřebnosti provedení mezinárodních dožádání v daňovém řízení.

32. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce namítal, že nařízení přezkoumání rozhodnutí bylo nedůvodné. Uvedl, že rozhodnutí OFŘ ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, nebylo v rozporu s právními předpisy ani ve vztahu k dani za období leden a únor 2018. Byl přesvědčen, že v případě, kdy byl platební výměr zrušen a v řádném daňovém přiznání byl vykázán nadměrný odpočet, správce daně měl pouze vydat platební výměr na výši nadměrného odpočtu. Uvedené dle žalobce vyplývá z rozsudku NSS ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 15/2021-31. Žalobce namítal, že žalovaný má pravdu v obecné rovině, že po zrušení prvostupňového platebního výměru nelze pokračovat v daňovém řízení. Výjimkou je ovšem dle žalobce situace, kdy daňový subjekt v řádném daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet na DPH, pak se postupuje cestou, kterou Nejvyšší správní soud popsal ve výše uvedeném rozsudku. Žalobce rovněž odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 25. 1. 2024, č. j. 1 Afs 231/2022-31.
33. Soud předně k odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 15/2021-31, konstatuje, že není na nyní posuzovaný případ přiléhavý. V žalobcem odkazovaném rozsudku NSS posuzoval otázku, zda daňovému subjektu vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení za situace, kdy daň byla stanovena dodatečnými platebními výměry a byla uhrazena nadměrným odpočtem. NSS v bodě [24] výše uvedeného rozsudku konstatoval: *„Nejvyšší správní soud konstatuje, že především není žádných pochyb o tom, že pro vyměření nadměrného odpočtu platí stejná standardní pravidla pro řízení stanovená v daňovém řádu (srov. § 2 odst. 4 daňového řádu). V daném případě byla oprávněnost nadměrného odpočtu, který žalobce uplatnil řádně v daňovém přiznání, prověřována postupem k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. Pro vyměření Shodu s prvopisem provedla S. K.*

*nadměrného odpočtu je nutné respektovat § 140 odst. 1 daňového řádu, větu za středníkem, podle které pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností, je nutné výsledek vyměření vždy oznámit platebním výměrem. Byť tedy v daném případě správce daně i po ukončeném prověřování postupem k odstranění pochybností, stanovil a vyměřil daň, resp. nadměrný odpočet, ve stejné výši, jako uvedl žalobce v daňovém přiznání, nemá tato skutečnost ve vztahu k zákonné výjimce z aplikace § 140 odst. 1 daňového řádu, věta první, žádný význam. Byl – li již určitý procesní postup zahájen, nelze zpětně fakticky nastolit stav „konkludentního vyměření“. Obdobně to platí i tehdy, zahájí-li správce daně kontrolu (popř. z postupu k odstranění pochybností přejde do daňové kontroly – viz § 90 odst. 3 daňového řádu); i v případě kontroly „bez nálezu“ musí správce daně vydat platební výměr, a teprve k tomuto dni je daň vyměřena (nikoli tedy ke dni podání daňového přiznání). Negativní zjištění v rámci prověřování tvrzené daně (nadměrného odpočtu) tedy nemůže zvrátit skutečný stav, že již bylo postupováno určitým procesním způsobem.“ (pozn. vytučnění provedeno soudem). NSS pak v bodě [25] citovaného rozsudku uzavřel, že pokud je zahájen postup k odstranění pochybností (či daňová kontrola), musí správce daně daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem vždy, tzn. i tehdy, dospěje-li k dani ve stejné výši, jak ji uvedl daňový subjekt v přiznání (stanovená daň se shoduje s daní tvrzenou). Jednalo se o situaci, kdy kontrola skončila „bez nálezu“, tj. daň tvrzená daňovým subjektem se shodovala s daní stanovenou, a správce daně měl i v takovém případě vydat platební výměr. Nyní posuzovaný případ se ovšem od výše popsaného zcela odlišuje skutkovými okolnostmi. Z výše citovaného rozsudku tak nelze v nyní posuzovaném případě dovodit závěr žalobce, že správce daně měl pouze vydat platební výměr na výši nadměrného odpočtu.*

34. V nyní posuzovaném případě se totiž jednalo o skutkové okolnosti, kdy správce daně (OFŘ) platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2018 zrušil, a daňová řízení zahájená podáním daňového přiznání zastavil. OFŘ v rozhodnutí ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, k tomuto postupu přikročil, neboť vyhověl odvolací námitce žalobce ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu (v důsledku neprovedení výslechů svědků), a zrušil jedním rozhodnutím dodatečné platební výměry (za zdaňovací období září až prosinec 2017) a platební výměry za leden a únor 2018 vydané Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj. Generální finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 28. 11. 2023 pak dospělo k závěru, že rozhodnutí OFŘ ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, bylo vydáno v rozporu s § 139 odst. 1 a 2 a § 147 daňového řádu, když v důsledku postupu OFŘ daň za zdaňovací období leden a únor 2018 nebyla vůbec stanovena. Soud se s tímto postupem GFŘ ztotožnil. Skutečnost, že po zrušení platebního výměru Odvolacím finančním ředitelstvím, správce daně prvního stupně nemůže pokračovat v daňovém řízení a o dani znovu rozhodnout, byla judikována v usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75: „Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Takto ovšem prvostupňový správce daně nepostupoval, a nepokusil se nerespektovat překážku věci rozhodnuté a vydat nové platební výměry. Stejně tak k porušení citovaného závěru NSS nedošlo ani vydáním rozhodnutí o nařízení přezkumu. Naopak GFŘ postupovalo v souladu se zákonem, kdy k nápravě postupu OFŘ aplikovalo dozorcí prostředek, a dle § 121 odst. 1 daňového řádu nařídilo přezkoumání rozhodnutí

Shodu s prvopisem provedla S. K.

OFŘ ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458 (srov. též bod [31] rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2020, č. j. 7 Afs 74/2020-31: „Stěžovateli lze přisvědčit potud, že v případech zrušení rozhodnutí (platebního výměru) a zastavení řízení, daňový řád (na rozdíl od správního řádu) neumožňuje prvostupňovému správci daně pokračovat v tomto řízení a případně vydat nové rozhodnutí (k tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75: „Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“). O takovou situaci se ovšem v projednávané věci nejedná. Po vydání rozhodnutí o uspokojení (kterým došlo k zrušení platebních výměrů na penále a zastavení řízení) se prvostupňový správce daně (Finanční úřad pro Pardubický kraj) nepokusil nerespektovat překážku věci rozhodnuté a vydat nové platební výměry na penále. Stejně tak k porušení citovaného pravidla nedošlo ani vydáním rozhodnutí o přezkumu. **Zaprvé je nutno uvést, že vydáním tohoto rozhodnutí prozatím nedochází k novému rozhodování ve věci, nýbrž „pouze“ k nařízení přezkumného řízení, přičemž až výsledek tohoto přezkumného řízení bude mít vliv na samotnou věc (tj. na povinnost bradit penále). Zadruhé pak nelze přehlédnout, že ani v případě nařízení přezkoumání rozhodnutí (a ani následně při samotném přezkumném řízení) není znovu rozhodováno přes překážku věci pravomocně rozhodnuté (tj. přes zrušení rozhodnutí a zastavení řízení). Naopak smyslem a cílem daných postupů je právě zákonné odstranění této překážky, tj. zrušení rozhodnutí znemožňujícího další postup ve věci (v tomto ohledu je aplikace dozorčích prostředků jedním ze zákonných způsobů umožňujících „obživnutí“ zrušených platebních výměrů ve smyslu stěžovatelem odkazovaného rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66).“** (pozn. vytučnění provedeno soudem).

35. K dalšímu odkazu žalobce na judikaturu NSS ve čtvrtém žalobním bodě soud předesílá, že žalobce v žalobě odkazoval na usnesení NSS ze dne 25. 1. 2024, č. j. 1 Afs 231/2022-31, avšak tímto byla věc rozšířenému senátu NSS postoupena k rozhodnutí. Rozšířený senát NSS následně ve věci vydal usnesení dne 5. 2. 2025, č. j. 1 Afs 231/2022-44, jímž vyřešil názorové rozpory skutkově odlišné problematiky, a to (opět) v případě konkludentního vyměření daně dle § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu daňovými orgány ve vztahu k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, proto i jeho první právní věta zněla následovně: „*Jestliže postup k odstranění pochybností (daňová kontrola) nevede ke svému cíli ve lhůtě pro stanovení daně, a neskončí proto zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy pravomocným stanovením daně, nelze po uplynutí prekluzivní lhůty daňovému subjektu daň v rámci daňového řízení stanovit.*“ Rozšířený senát NSS tedy dospěl k názoru, že pokud uplyne prekluzivní lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu za situace, kdy postup k odstranění pochybností (daňová kontrola) nevyvolá žádné účinky, pak k vyměření daně vůbec nemůže dojít. Jak již soud výše uvedl, v nyní posuzované věci nebylo ze strany daňových orgánů přikročeno ke „konkludentnímu vyměření“ daně, a navíc soud dospěl k názoru, že daňové orgány ve věci rozhodly, aniž by jim uplynula prekluzivní lhůta ke stanovení daně (viz shora body 28. až 31. rozsudku). Soud tedy uzavírá, že i tento judikатурní odkaz žalobce má za v dané věci nepřiléhavý.
36. Soud tak ani této námitce žalobce nepřisvědčil a ztotožnil se s rozhodnutím GFŘ ze dne 28. 11. 2023, jenž při zjištění nesouladu (části) rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 7. 2023, č. j. 23135/23/5300-21442-711458, s právním předpisem, využilo svého dozorového oprávnění a ve věci nařídilo přezkumné řízení (vydalo Shodu s prvopisem provedla S. K.

prvostupňové rozhodnutí), a taktéž s žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného, který odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí GFŘ potvrdil.

37. Soud jen pro úplnost v obecné rovině dodává, že v dané věci bylo rozhodné, že odůvodnění rozhodnutí GFŘ ze dne 28. 11. 2023, a žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, který odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí GFŘ potvrdil, bylo formulováno jednoznačně a nezavdává pochybnosti ohledně určitosti (předběžné) úvahy GFŘ týkající se zjištěného rozporu (části) přezkumem dotčeného rozhodnutí se zákonem.

## V.

### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

38. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. a III. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly, proto mu je soud nepřiznal (§ 60 odst. 7 s. ř. s.).

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 4. března 2026

Shodu s prvopisem provedla S. K.

Mgr. Gabriela Bašná v.r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla S. K.