



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **ŘEZNICTVÍ SLOUPNICE s.r.o.**, se sídlem Dolní Sloupnice 134, Sloupnice, zast. JUDr. Janem Paroulkem, advokátem se sídlem Čelakovského 1859/6, Blansko, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, územní pracoviště v Litomyšli, se sídlem J. E. Purkyně 1218, Litomyšl, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1348490/15/2805-50522-602849, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 25. 7. 2016, č. j. 52 Af 52/2015 – 43,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 25. 7. 2016, č. j. 52 Af 52/2015 – 43, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Litomyšli, ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1348490/15/2805-50522-602849, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **20 342 Kč**, k rukám jejího zástupce JUDr. Jana Paroulka, advokáta se sídlem Čelakovského 1859/6, Blansko, a to **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba

proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta žádost stěžovatelky o prominutí penále, podaná dle § 259a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[2] Penále, které stěžovatelka žádala prominout, souvisí s doměřením daně z přidané hodnoty ve věci neprokázání osvobození od daně z přidané hodnoty při odeslání zboží do jiného členského státu.

[3] Stěžovatelka uplatnila ve zdaňovacích obdobích červen 2012 až prosinec 2012, leden 2013 až prosinec 2013 a leden 2014 nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty u dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie v celkové výši 174 954 983 Kč. Předmětem deklarovaných dodávek bylo dodání masa slovenským společností Apon plus, s. r. o., Klincová 37/B, Bratislava, DIČ SK2022218913; AB MAT, s. r. o., Bratislavská 30, Bratislava, DIČ SK2020356184; SUN INVESTMENT, s. r. o., Tovarnícka 2104, Topolčany, DIČ SK2022977704; MĀSOCOM, s. r. o. (dříve JAZZ KLUB, s. r. o.), Námestie SNP 16, Banská Bystrica, DIČ SK2023078387 a List-Liptovská stavebná, s. r. o., Ul. 1. mája 83, Liptovský Mikuláš, DIČ SK2020126680 (společnost byla zrušena bez likvidace sloučením se společností PHS Group, s. r. o., Karpatské námestie 10, 831 06 Bratislava-Rača, IČO 44073721).

[4] V průběhu daňové kontroly stěžovatelka neprokázala, že zboží bylo do jiného členského státu Evropské unie skutečně odesláno. Nárok na osvobození od daně ve smyslu § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), ji proto nevznikl.

[5] Krajský soud konstatoval, že úprava prominutí daně a jejího příslušenství (tzn. promíjení daňových dluhů) byla vždy vnímána jako milost ze strany státu, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2014, č. j. 8 Afs 63/2013 – 30). Na prominutí daně či příslušenství daně není právní nárok (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2014, č. j. 4 Afs 97/2014 – 56, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 9 Afs 300/2015 – 34, bod 23).

[6] Z uvedeného je zřejmé, že rozhodnutí o prominutí daně, resp. příslušenství daně, je rozhodnutím vydaným na základě správního uvážení. Prostor pro úvahu správního orgánu ovšem není neomezený a má své limity. Ty jsou stanoveny zákonem, nebo si je správní orgán musí vymezit ve své rozhodovací praxi sám a následně je také musí dodržovat.

[7] Krajský soud neshledal, že by žalovaný překročil meze správního uvážení, nebo že by správní uvážení zneužil, a rozhodl tak svévolně. Ztotožnil se se závěrem žalovaného, že situaci, kdy daňový subjekt v daňových přiznáních vykáže fiktivní dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie v hodnotě téměř 175 000 000 Kč s cílem dosáhnout výhody osvobození od daně a vyhnout se uplatnění daně na výstupu v tuzemsku, nelze posoudit jinak, než jako závažné porušení řádného výkonu správy daní ve smyslu bodu II. 2. A. 9. pokynu GFR- D-21 (dále jen „pokyn k promíjení“).

[8] K ničím nepodloženému tvrzení stěžovatelky, že se stala obětí trestné činnosti svých zaměstnanců, soud zopakoval vyjádření žalovaného, že jednání zaměstnanců je stěžovatelce plně přičitatelné (dle § 20 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v tehdy platném a účinném znění; § 166, § 167 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v platném znění). Z tvrzeného protiprávního jednání zaměstnanců primárně plynul užitek právě stěžovatelce (resp. jejím společníkům, příp. statutárním orgánům), nikoliv samotným zaměstnancům. Žalovaný proto dospěl ke správnému závěru, že prokázané závažné porušení daňových předpisů je přičitatelné stěžovatelce.

pokračování

[9] Stěžovatelka porušila řádný výkon správy daní (resp. závažně porušila daňové předpisy), což vyloučilo možnost příslušenství daně prominout (bod II. 2. A. 9. pokynu k prominutí, § 259c odst. 2 daňového řádu), a proto bylo zcela nadbytečné zabývat se dalšími důvody uvedenými v žádosti o prominutí příslušenství daně či jinými okolnostmi – např. okolnostmi rozhodnými pro stanovení rozsahu prominutí penále (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 – 49, bod 39).

[10] Zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí nemohlo ovlivnit ani to, že žalovaný rozhodl o žádosti „až po uplynutí 3 měsíců ode dne jejího podání“. Jednak tři měsíce nepovažuje soud za nepřiměřenou délku řízení o žádosti, jednak i nepřiměřená délka řízení zásadně nemůže způsobit nezákonnost procesního postupu či rozhodnutí z řízení vzešlého (k tomu srov. *mutatis mutandis* např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2015, č. j. 6 Afs 48/2015 – 45, bod 25).

[11] Lhůty pro vydání rozhodnutí (pokud jsou obecně závazným právním předpisem stanoveny) jsou pouze lhůtami pořádkovými a jejich překročení samo o sobě nemůže vést k závěru o nezákonnosti procesního postupu či rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012 – 41). Může se však jednat o nesprávný úřední postup, přičemž ten, jemuž byla nesprávným úředním postupem způsobena škoda, má právo na její náhradu [srov. § 13 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád)].

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[12] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[13] Vytýkané jednání nelze přičítat stěžovatce, neboť ona sama se stala obětí trestné činnosti, pro kterou bylo zahájeno trestní stíhání s odpovědnými osobami, které u ní byly v období let 2012 až 2014 v zaměstnaneckém poměru.

[14] Okamžitě poté, co se dozvěděla o podezření na daňové úniky, poskytla správci daně, ale i policii veškerou potřebnou součinnost. Obratem uhradila doměřenou daň, ačkoliv její výše pro ni představovala velkou finanční ztrátu.

[15] Je tak zřejmé, že se závažného porušení řádného výkonu správy daní ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu nedopustila. Správce daně byl při posuzování její žádosti povinen dle § 259 odst. 1 daňového řádu zohlednit četnost porušování povinnosti při správě daní daňovým subjektem. Ze strany stěžovatelky se jednalo o první porušení povinnosti při stanovení daně z přidané hodnoty, což je bezesporu okolnost svědčící v její prospěch. Jak byly tyto okolnosti zohledněny, z napadeného rozhodnutí žádným způsobem nevyplývá. Rozhodnutí žalovaného je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[16] Z protiprávního jednání neměla stěžovatelka žádný užitek. Představitelé společnosti po zjištění skutečností, které byly do té doby zastírány třetími osobami, proti kterým bylo zahájeno trestní stíhání, zásadním způsobem a neprodleně poskytli příslušným orgánům součinnost. Díky dodání rozsáhlého množství dokumentů a informací bylo zahájeno trestní stíhání zatím šesti osob. Z trestné činnosti těchto osob neměla stěžovatelka žádný prospěch. Ten měly pouze osoby na trestné činnosti zúčastněné, zatímco stěžovatelce byla právě díky této trestné činnosti způsobena škoda nezaplacením za odebrané masné výrobky v částce vyšší než 50 000 000 Kč.

[17] Další otázkou je, zda žalovaný provedl kontrolu řádně a včas. Penále by bylo mnohonásobně nižší, pokud by žalovaný odhalil nesrovnalosti v přiměřené době od jejich vzniku. K prvnímu pochybení došlo v červnu 2012, dodatečné platební výměry byly vydány až v polovině roku 2015. Právě vlastní šetření stěžovatelky a rozsáhlá dokumentace významným způsobem přispěla k rozkrytí způsobu provedení podvodu a napomohla správci daně šetřením vůči dalším osobám a rozšíření okruhu vyšetřování policií. Uvedené skutečnosti nebyly vůbec zohledněny. Má za to, že se porušení řádného výkonu správy daní ve smyslu bodu II. 2 A. 9. pokynu o promíjení nedopustila.

[18] Zamítnutí žádosti má za následek nepřiměřenou tvrdost, která extrémně vybočuje z mezí správního uvážení. Navrhuje rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k novému projednání.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že jednání zaměstnanců stěžovatelky je jí plně přičitatelné, bez ohledu na to, že společnosti vznikla jejich jednáním škoda. Primárním užitkem je myšlen uplatněný nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty, který plynul bezpochyby v prvé řadě právě stěžovatelce.

[20] Stěžovatelka v žalobě naznačovala, že se stala obětí trestné činnosti svých zaměstnanců, svá tvrzení však žádným způsobem nedoložila.

[21] Otázka řádně provedené daňové kontroly, resp. zákonnosti dodatečných platebních výměrů, nebyla předmětem žaloby a nemůže být ani předmětem řízení o kasační stížnosti. Spornou otázkou je zákonnost rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl žádost stěžovatelky o prominutí penále. Nad rámec výše uvedeného žalovaný konstatuje, že při provádění daňové kontroly, vydávání platebních výměrů a vydávání zajišťovacích příkazů bylo vždy postupováno v souladu s právními předpisy.

[22] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[23] Podáním ze dne 24. 11. 2016 byl stěžovatelkou jako důkaz prokazující její tvrzení navržen spis vedený Policií ČR, Krajského ředitelství policie Pardubického kraje, Odboru hospodářské kriminality SKPV, č. j. KRPE – 56889-562/TC 2014-170080. Tento důkaz nemohl být s ohledem na prověřovací fázi a s ní související povinností mlčenlivosti označen dříve.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[25] Námitka, dle které správce daně pozdní kontrolou vlastně pochybil, neboť penále by bylo mnohonásobně nižší, pokud by žalovaný odhalil nesrovnalosti v přiměřené době od jejich vzniku, je zcela zavádějící. Odpovědnost za plnění daňových povinností a za „pořádek“ uvnitř společnosti nese daňový subjekt, nikoli správce daně.

[26] Ve věci splnění podmínek prominutí je mezi stranami nesporné, že stěžovatelka splnila veškeré formální předpoklady pro případné prominutí penále. Sporným je naplnění negativní podmínky stanovené v § 259c odst. 2 daňového řádu, tj. otázka, zda daňový subjekt nebo

pokračování

osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních třech letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy.

[27] Při posuzování této otázky vycházel správce daně z bodů 1 až 9 uvedených v části II. 2. A pokynu k promíjení. Ty uvádí situace, které lze za závažné porušení daňových či účetních předpisů považovat. Dospěl k závěru, že v projednávané věci stěžovatelka body 1 až 8 části II. 2. A uvedeného pokynu splnila, avšak nesplnila poslední devátý bod pokynu, protože jinak závažně ohrožuje nebo ohrožovala (porušuje nebo porušovala) řádný výkon správy daní.

[28] Úprava prominutí příslušenství daně ve smyslu § 259c daňového řádu a zejména pak ve smyslu bodu 9 části II. 2. A pokynu k promíjení v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu [jinak závažně ohrožuje (porušuje) řádný výkon správy daní] a správního uvážení.

[29] Při výkladu neurčitého právního pojmu se uvážení správce daně, na rozdíl od realizace diskreční pravomoci, zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení, tzn. že je nutno nejprve objasnit neurčitý právní pojem a jeho rozsah a poté hodnotit, zda skutečnosti konkrétního případu lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu.

[30] Správní soud pak posuzuje otázku, zda určitý jev reálného života byl správním orgánem správně podřazen pod neurčitý právní pojem, v daném případě, zda lze konkrétní okolnosti posuzované věci podřadit pod pojem „jinak ohrožuje řádný výkon správy daní“ a z jakých důvodů.

[31] Soud proto musí mít možnost přezkoumat, zda výklad a aplikace neurčitého právního pojmu správcem daně je v souladu se zákonem, jaké podklady pro své rozhodnutí k tomu správce daně soustředil, zda tak učinil v rozsahu, který mu umožnil ve věci správně rozhodnout a zda jeho zjištění s těmito podklady nejsou v logickém rozporu. Soudu na druhé straně nepřísluší, aby úvahu správce daně nahradil, provedl sám vlastní hodnocení a učinil závěr, zda posuzované jednání naplnilo či nenaplnilo neurčitý právní pojem, neboť by tak nepřipustným způsobem zasáhl do činnosti správce daně.

[32] Jestliže takový přezkum možný není, je rozhodnutí správce daně pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné. I když zde není veřejné subjektivní právo na poskytnutí posuzované úlevy, nelze vyloučit, zda nebylo zasaženo do práva stěžovatelky na řádný proces, jež mohlo být dotčeno, resp. porušeno a jehož ochrany se lze u soudu domáhat.

[33] Rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[34] Napadené rozhodnutí obsahuje na šesti ze sedmi stran zamítavé výroky k jednotlivým žádostem o prominutí příslušenství daně, rekapitulaci příslušné právní úpravy a rozsáhlou rekapitulaci formálních úkonů učiněných v dosavadním řízení (uplatnění osvobození od daně v daňových přiznáních za zdaňovací období červen 2012 až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden 2014, popis deklarovaných dodávek). Dále se konstatuje dodatečné doměření daně z přidané hodnoty na výstupu v celkové výši 15 596 603 Kč a předpis penále ve výši 3 072 427 Kč z důvodů neprokázání nároku na osvobození od daně dle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[35] K věcnému posouzení závažného ohrožení výkonu správy daní správce daně konkrétně uvedl „[d]aňový subjekt v průběhu daňové kontroly nesplnil své důkazní povinnosti (prokázání, že zboží fyzicky opustil Českou republiku), přičemž správcem daně bylo prokázáno, že daňový subjekt věděl nebo měl

vědět, že deklarované vydání masa masných výrobků na Slovensko, které se mělo uskutečnit v letech 2012 a 2014 bylo součástí daňového úniku a že daňový subjekt nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění daňovému úniku....[s]ituaci, kdy daňový subjekt v daňových příznacích vykáže fiktivní plnění zboží do jiného členského státu Evropské unie v hodnotě téměř 175 000 000 Kč s cílem dosáhnout výhody osvobození od daně a vyhnout se uplatnění daně na výstupu v tuzemsku, navíc při okolnosti, že jde o cílenou a organizovanou činnost, nelze vyhodnotit jinak, než závažné porušení řádného výkonu správy daní.“

[36] Výše uvedené odůvodnění nemá oporu ve spisovém materiálu. Ze zprávy o daňové kontrole, založené ve správním spisu, je předně zřejmé, že nešlo o fiktivní plnění. Dodávky masa deklarované v příznacích k DPH jako dodání zboží do jiného členského státu (Slovensko) byly fakticky dodávány v tuzemsku, avšak formálně (slovy správce daně „papírově“), vykazovány na slovenské odběratele.

[37] Žádné odůvodnění ve vztahu k „nepřijatým opatřením“ či vědomosti stěžovatelky o rozsáhlém daňovém úniku ze zprávy seznat nelze. Na str. 47 zprávy o daňové kontrole se pouze konstatuje, že „[p]rodávající je v případě pochybností povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu. Z postupu daňového subjektu je však zřejmé, že skutečný stav, tj. že maso bylo dodáváno tuzemským odběratelům, bylo formálně zastřeno doklady, jejichž pravost byla v průběhu daňové kontroly zpochybněna.“ Žádné konkrétní úvahy k dobré víře stěžovatelky či nepřijatým opatřením ve zprávě uvedeny nejsou.

[38] Na druhé straně je však ze zprávy zřejmé, že to byl daňový subjekt, kdo poskytl správci daně doklady o záměně odběratelů při fakturaci (str. 46 zprávy o daňové kontrole), a že k této záměně docházelo na pokyn dvou jeho zaměstnanců a ekonomky pověřené vedením účetnictví.

[39] Svědkyně L. a F., které vystavovaly pro slovenské odběratele vážní protokoly a faktury, vypověděly, že na pokyn vedoucího jatek K. a ekonomky K. byli skuteční tuzemští odběratelé masa na vystavených fakturách účelově zaměněni za slovenské společnosti. Výše uvedené prokázaly i ručně psané lístky s váhou masa vyhotovené na expedici a z nich zpracované vážní protokoly, na kterých jsou uvedeni tuzemští odběratelé, které správci daně poskytl daňový subjekt. To, že se fakticky jednalo o vydání masa s místem plnění v tuzemsku, také potvrdili řidiči daňového subjektu. Dodávky masa na Slovensko potvrzovali pouze svědci K. (vedoucí jatek), K. (zástupce vedoucího jatek) a K. (osoba pověřená vedením účetnictví pro daňový subjekt). Správce daně vyhodnotil výpovědi těchto tří osob jako nepravdivé, učiněné za účelem ochránění vlastního jednání těchto osob.

[40] Ze zprávy o kontrole také vyplývá, že daňový subjekt poskytl správci daně potřebnou součinnost. Uvedl, že sporné dodávky pravděpodobně neopustily území České republiky. Správci daně předložil skladovou evidenci, ze které bylo zjištěno, že daňový subjekt v kontrolovaných zdaňovacích obdobích disponoval množstvím masa uvedeným na dokladech vystavených na slovenské odběratele a že toto množství masa bylo skutečně ze skladu vydáno, tj. fakticky dodáno. Daňový subjekt konstatoval, že s největší pravděpodobností došlo k protiprávnímu jednání osob, které byly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích u něho zaměstnané. Poskytl správci daně doklady o záměně odběratelů při fakturaci (str. 46 zprávy o daňové kontrole). S doměřením daně souhlasil, bez zbytečného odkladu složil požadované zajištění a takřka neprodleně uhradil doměřené daně i související penále.

[41] Dále je v žalobou napadeném rozhodnutí uveden obecný odstavec, že „[s]právce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že daňový subjekt nebyl jediným subjektem, který deklaroval dodávky masa výše uvedeným slovenským odběratelům. Vzhledem k tomu, že mezi těmito subjekty byly zjištěny vazby svědčící

pokračování

o pravděpodobném organizování daňových podvodů omezenou skupinou osob, bylo Policií České republiky podáno oznámení o podezření ze spáchání trestného činu kráčení daně.“

[42] Není vůbec zřejmé, jaké vazby a jakou omezenou skupinu osob má správce daně na mysli, a zda jde či nejde o vazby daňového subjektu, resp. jeho statutárních orgánů na osoby organizující daňové podvody.

[43] Následně správce daně v napadeném rozhodnutí pouze opakovaně uvádí, že situaci, kdy daňový subjekt vykáže fiktivní plnění zboží do jiného členského státu Evropské unie v hodnotě téměř 175 000 000 Kč s cílem dosáhnout výhody osvobození od daně a vyhnout se uplatnění daně na výstupu v tuzemsku, navíc při okolnosti, že jde o organizovanou a cílenou činnost, nelze vyhodnotit jinak, než závažné porušení řádného výkonu správy daní.

[44] Správce daně musí přezkoumatelným způsobem zhodnotit, zda konkrétní okolnosti případu lze podřadit pod neurčitý právní pojem či nikoliv. V projednávané věci správce daně neobjasnil, co se rozumí pojmem „jinak porušuje či ohrožuje řádný výkon správy daní“ a z jakých důvodů lze jím zjištěné skutečnosti do tohoto rámce zasadit. Předně nešlo o fiktivní dodávky, zboží existovalo a bylo fakticky někomu dodáno. Není ani zřejmé, jakou výhodu vlastně stěžovatelka v konečném důsledku získala. Ta totiž tvrdí, že jí naopak vznikla škoda, neboť za zboží dodané fakticky v tuzemsku úhradu neobdržela. Dále není zřejmé, zda existují vazby mezi daňovým subjektem (jeho statutárními orgány) a osobami organizující cílenou činností kráčení daně, a pokud existují, tak jaké.

[45] S tvrzením žalovaného ve vyjádření k žalobě, které není obsaženo v žalobou napadeném rozhodnutí a které krajský soud převzal do odůvodnění svého rozhodnutí, že ani případné protiprávní, resp. podvodné jednání zaměstnanců, nezbavuje daňový subjekt odpovědnosti za nesprávně deklarované osvobození od daně na výstupu, se lze bez výhrad ztotožnit. To však nevypovídá nic o tom, proč správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka jinak závažně ohrozila výkon správy daně a penále související s nesprávně deklarovanou daní nelze v žádné výši prominout.

[46] Tvrzení, že prospěch z protiprávní činnosti zaměstnanců stěžovatelky plynul samotné stěžovatelce, které krajský soud opět bez dalšího převzal z vyjádření žalovaného a které v žalobou napadeném rozhodnutí také absentuje, není ničím podloženo. Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, daní ze spotřeby, která je zahrnuta jako přírážka v ceně spotřebitelského zboží nebo služeb. Fakticky ji tedy zaplatí spotřebitel při nákupu, plátce ji pouze pro stát pod svou majetkovou odpovědností vybírá. V projednávané věci nesprávné uplatnění daně nespočívalo ve vyplacení neoprávněně uplatněných částek ze státního rozpočtu do dispozice daňového subjektu (nadměrný odpočet), ale v nesprávném uplatnění daně na výstupu. Z rozhodnutí není zřejmé, zda nesprávně deklarované osvobození mělo např. za následek neoprávněnou vratku DPH, či zda se o neodvedenou DPH na výstupu stěžovatelka (případně její zaměstnanci) dělila s odběrateli nesprávně deklarovaných dodávek, či se fakturace bez daně projevila v množství odebraného zboží, uhrazeného mimo účetnictví, apod. Jinými slovy, z rozhodnutí není zřejmé, jakým způsobem se z tvrzené protiprávní činnosti svých zaměstnanců vlastně stěžovatelka v konečném důsledku obohatila.

[47] Přezkoumal-li krajský soud rozhodnutí žalovaného, které pro absenci odůvodnění, nebylo k přezkoumání vůbec způsobilé, zatížil vadou nepřezkoumatelnosti rovněž své rozhodnutí.

[48] Závěrem soud uvádí, že se nezabýval navrhaným důkazem (spisem vedeným Policií ČR, Krajského ředitelství policie Pardubického kraje, Odboru hospodářské kriminality SKPV,

č. j. KRPE – 56889-562/TČ 2014-170080), neboť s ohledem na zrušující důvody nebylo možné přistoupit k věcnému hodnocení sporu.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem dány důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí nemohl učinit nic jiného, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[50] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[51] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, neboť rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí žalovaného byly zrušeny, a proto jí Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[52] Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Zástupce stěžovatelky v řízení o žalobě před krajským soudem učinil celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“)] a písemné podání ve věci samé – žaloba [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatelky jeden úkon právní služby, kterým je písemné podání ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatelky mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. AT], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 AT. Za jeden úkon právní služby proto náleží 3 400 Kč. Celkem tedy náklady právního zastoupení za 3 úkony právní služby činí 10 200 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). K nákladům řízení o žalobě a o kasační stížnosti se tedy přičítá DPH ve výši 2 142 Kč. Celková částka za řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem činí 20 342 Kč.

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

V Brně dne 9. března 2017

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu