



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, se sídlem Horní Vltavice 116, Horní Vltavice, zastoupená Censitio, s.r.o., se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2018, č. j. 31586/18/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 3. 2021, č. j. 57 Af 8/2020 – 261,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 8228 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně - Censitio, s.r.o., se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalovaný, jako stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), jehož výrokem I. bylo zrušeno shora označené rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí stěžovatele“) a výroky II. a III. bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení o žalobě a jemu předcházejícího řízení o kasační stížnosti (vedeného u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs 80/2019).

[2] Krajský soud rozhodl o žalobě napadeným rozsudkem poté, co byl jeho bezprostředně předcházející rozsudek ve věci (ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/2018 – 126) zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení; závazný právní názor Nejvyššího správního soudu spočíval v tom, že lhůtu pro vyjádření se k seznámení daňového subjektu dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 94/2018 Sb. (dále jen „daňový řád“), je možné na žádost daňového subjektu prodloužit (tedy že taková žádost není podáním zjevně právně nepřipustným) a že krajský soud se má v dalším řízení zabývat posouzením, zda vada řízení o odvolání, představovaná zastavením řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Současně Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud, aby v dalším řízení posoudil, „*zda časový prostor poskytnutý žalobkyni k vyjádření skutečně postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru, novým zjištěním a důkazům. K tomu je třeba se zabývat i věcným obsahem Seznámení, stejně tak jako věcným obsahem vyjádření a v něm uvedenými důkazními návrhy. Dále se krajský soud musí zabývat i při jednání předloženým přehledem spolehlivosti plátců DPH (subdodavatelů žalobkyně) v dotčených obchodních řetězcích, neboť tento dokument byl při jednání předložen žalobkyni s návrhem na jeho provedení jako listinného důkazu, což však ze strany krajského soudu zůstalo bez náležité procesní odezvy. Nakonec pak musí krajský soud posoudit relevanci předložených znaleckých posudků, jejichž vypracování a předložení navrhovala žalobkyně již v průběhu daňového řízení. V tomto ohledu necht' se krajský soud důsledně zabývá otázkou, zda byly oba předmětné znalecké posudky zadány na otázky skutkové, nebo otázky právní (které by jinak byl oprávněn posoudit sám orgán finanční správy a potažmo i soud).“*

[3] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a se změnou právního názoru (dále jen „Seznámení“) obsahuje celkem 81 stran, jimiž stěžovatel seznamoval žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a se změnou právního názoru; rovněž v něm žalobkyni vyzval, aby se vyjádřila ke zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení, přičemž odvoláními byla napadena rozhodnutí prvostupňového správce daně – tj. celkem 35 dodatečných platebních výměrů na DPH. Krajský soud proto konstatoval, že Seznámení je dokumentem značného rozsahu. V Seznámení je zejména shrnut skutkový stav a následně se v něm stěžovatel zabývá existencí daňového podvodu, přičemž zkoumá chybějící daň na úrovni obchodních společností s tuzemskou registrací k DPH, a to od bodu 43 do bodu 84 Seznámení. Od bodu 96 se stěžovatel zabýval vědomostním testem. Následně stěžovatel doručil žalobkyni rozhodnutí ze dne 11. 6. 2018 o opravě zřejmých nesprávností (26 stran textu), jímž došlo k opravě části textu Seznámení. Žalobkyně až při nahlížení do spisu u stěžovatele zjistila, že spis obsahuje značné množství nových dokumentů, zhruba 2 000 stran. Tabulka zdanitelných plnění, u kterých stěžovatel nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet daně, byla žalobkyni doručena dne 19. 6. 2018. K takto rozsáhlému doplnění o důkazní prostředky došlo v rámci odvolacího řízení, přičemž došlo i ke změně stěžovatelova právního názoru (nově byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu). S ohledem na rozsáhlé důkazní prostředky, které byly zajištěny až v rámci odvolacího řízení, krajský soud konstatoval, že stěžovatel žalobkyni neposkytl dostatečný časový prostor k tomu, aby se ke zjištěným skutečnostem, novým důkazům a stěžovatelově změně právního názoru mohla kvalifikovaně vyjádřit; samotnou skutečnost, že se žalobkyně ve stanovené patnáctidenní lhůtě určitým způsobem vyjádřila, shledal krajský soud v tomto případě irelevantní.

[4] Vzhledem k výše uvedenému dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatel pochybil, když nevyhověl žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření se k Seznámení. Rovněž vyjádřil názor, že jestliže stěžovatel řízení o žádosti o prodloužení této lhůty zastavil, pak ve skutečnosti o žádosti nerozhodl. Tuto úvahu následně rozvedl tím, že „*[j]estliže o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty nebylo rozhodnuto, proto ve smyslu § 36 odst. 3 daňového řádu napadené rozhodnutí bylo vydáno ještě předtím, než žalobkyni uplynula lhůta pro vyjádření, jak byla stanovena v žádosti o prodloužení lhůty. V souvislosti s tím soud poukazuje na to, že ještě před uplynutím stanovené lhůty 15 dní pro vyjádření ke seznámení bylo dne 19. 6. 2018 doručeno rozhodnutí stěžovatele o zastavení řízení o její žádosti o prodloužení lhůty, kdy stěžovatel poučil žalobkyni, že žádost o prodloužení lhůty je třeba dle § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za lhůtu prekluzivní, tedy že její právo na vyjádření ke seznámení zanikne ke dni 23. 6. 2018 po uplynutí stanovené 15-denní lhůty.*“

[5] Následně krajský soud citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2021, č. j. 7 Afs 149/2020 – 33, že „*bylo-li rozhodnutí o odvolání vydáno v době, kdy žalobci ještě běžela lhůta k vyjádření k výzvě, jedná se nepochybně o vadu mající vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Nelze totiž vyloučit, že žalobce by do konce běhu dané lhůty učinil vyjádření nebo navrhl nové důkazní prostředky,*

keréžto by měly vliv na věcný výsledek řízení o odvolání. V souvislosti s tím soud poukazuje na to, že je právem daňového subjektu předkládat důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně a vyvracet zjištění správce daně i nabízet jiné možné varianty skutkového děje a rozporovat tak dosud učiněné závěry správce daně. Proto dle soudu lze mít za to, že žalobkyně by měla mít prostor pro to, aby mohla namítat, zda ve všech případech došlo ke ztrátě daně, a rovněž není možné ani vyloučit, že by se žalobkyně kvalifikovaně vyjádřila a namítala, zda ve všech případech existuje spojitost mezi žalobkyní a subjektem, který byl údajně účasten obchodního řetězce a u kterého mělo údajně dojít ke ztrátě daně.“

[6] Krajský soud uzavřel, že stěžovatel neměl řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření se k Seznámení zastavit, neboť nešlo o podání zjevně právně nepřipustné ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu; stěžovatel měl předmětnou lhůtu prodloužit s ohledem na předchozí rozsáhlé doplnění důkazů v odvolacím řízení.

[7] Stěžovatel vydal žalobou napadené rozhodnutí v den, kdy žalobkyni ještě běžela lhůta k vyjádření se k Seznámení. Krajský soud k tomuto závěru dospěl při zohlednění § 36 odst. 3 daňového řádu, v jehož důsledku došlo (*ex lege*) k prodloužení stanovené lhůty k vyjádření. Právě proto, že stěžovatel vydal své rozhodnutí o odvoláních předtím, než žalobkyni uplynula lhůta k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu, krajský soud uzavřel, že stěžovatelův nezákonný postup měl za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nebylo totiž možné vyloučit, že žalobkyně by do konce běhu dané lhůty podala vyjádření nebo navrhla nové důkazní prostředky. Stěžovatel jí měl dát dostatečný prostor k tomu, aby se mohla vyjádřit k důkazům a ke změně právního názoru, což je základní procesní právo daňového subjektu. Tomuto právu pak odpovídá i povinnost správního orgánu zabývat se vyjádřeními daňového subjektu a promítnout své úvahy o nich do odůvodnění rozhodnutí o odvolání. V případě, kdy stěžovatel o odvoláních rozhodl, aniž vyčkal uplynutí lhůty pro vyjádření, bylo toto základní procesní právo žalobkyni upřeno. Žalobkyně tudíž neměla ani dostatečný časový prostor k předložení znaleckého posudku, jehož obsahem zamýšlela vyvrátit skutkový závěr stěžovatele o nestandardně nízkých kupních cenách, ani ke kvalifikovanému vyjádření, zda existuje spojitost mezi žalobkyní a subjektem, který byl údajně účasten obchodního řetězce a u kterého mělo údajně dojít ke ztrátě daně.

[8] Ve vztahu k důkazním návrhům, jež žalobkyně vznesla v řízení o žalobě, krajský soud konstatoval, že tyto důkazní návrhy má nejdříve posoudit stěžovatel v dalším řízení, k čemuž by bývalo bylo došlo, pokud by stěžovatel nebyl pochybil při rozhodování o žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se k Seznámení. Stěžovatele tudíž krajský soud pro další řízení o odvoláních zavázal k vyhodnocení předloženého znaleckého posudku ohledně obvyklé sjednané ceny, ve kterém se znalec vyjadřuje k otázce skutkové, a znaleckého posudku ohledně popisu žalobkyní uplatňovaného modelu obchodování s pohonnými hmotami a ohledně standardnosti zapojení ostatních ekonomických subjektů do obchodního řetězce. Dále stěžovatele zavázal ke kontextuálnímu zhodnocení žalobkyní předloženého přehledu spolehlivosti plátců DPH v dotčených obchodních řetězcích. Doplnil, že tyto listinné důkazy mohou mít význam při posuzování existence podvodu na DPH a vědomého zapojení žalobkyně do tohoto podvodu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

II. a) Kasační stížnost

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti obecně tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a že je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo nedostatek

důvodů rozhodnutí, popřípadě pro jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[10] V první řadě sporuje stěžovatel konstatování krajského soudu, že rozhodnutí o odvoláních vydal ještě v době, kdy žalobkyni běžela lhůta pro vyjádření se k Seznámení. Tento závěr totiž neodpovídá skutečnému průběhu závěru odvolacího řízení. Seznámení bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 8. 6. 2018 a jeho součástí byl i přesný výčet daňových dokladů, u kterých stěžovatel nepřiznal nárok na odpočet daně (k tomu ještě rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 26509/18/5300-22441-701848 ze dne 11. 6. 2018). Zástupce žalobkyně se dne 14. 6. 2018 dostavil ke stěžovateli za účelem nahlédnutí do spisu, přičemž při ústním jednání položil stěžovateli 22 dotazů týkajících se odvolacího řízení a souvisejícího spisového materiálu; otázky č. 3) až 19), 21) a 22) posoudil stěžovatel jako odvolací důvody, jimiž žalobkyně reagovala na doručené Seznámení; otázky č. 1), 2) a 20) pak stěžovatel žalobkyni zodpověděl sdělením č. j. 27797/18/5300-22441-701848, doručeným dne 19. 6. 2018. Žalobkyně rovněž, podáním zaevidovaným dne 15. 6. 2018 pod č. j. 27813/18, požádala o prodloužení lhůty pro vyjádření se k Seznámení do 31. 7. 2018. Rozhodnutím ze dne 19. 6. 2018, č. j. 28273/18/5300-22441-701848, stěžovatel řízení o této žádosti zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalobkyně pak doplnila dříve uplatněné odvolací důvody dalším podáním, které stěžovatel zaevidoval dne 25. 6. 2018 pod č. j. 29337/18. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 13. 7. 2018. Stěžovatel se proto domnívá, že v daném případě byl žalobkyni ponechán dostatečný prostor pro vyjádření se k Seznámení a případnému doplnění odvolání; žalobkyně k tomu měla ode dne podání žádosti o prodloužení lhůty (15. 6. 2018) téměř jeden měsíc.

[11] Stěžovatel má dále za to, že situace by se nezměnila ani v případě, že by již v rámci odvolacího řízení považoval lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu za prodloužitelnou podle § 36 téhož zákona. S ohledem na § 36 odst. 2 daňového řádu by totiž vyhověl první žádosti o prodloužení lhůty a tuto prodloužil alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala z původní stanovené lhůty; popsané zákonné minimum by v nynější věci činilo 11 dnů. Původní lhůtu, která měla uplynout dne 25. 6. 2018, by tak stěžovatel v souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu prodloužil alespoň do 9. 7. 2018. K vydání rozhodnutí o odvolání ovšem došlo až dne 13. 7. 2018.

[12] Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2021, č. j. 7 Afs 149/2020 – 33, považuje stěžovatel za nepřiléhavý; v odkazované věci totiž bylo odvolateli doručeno seznámení (§ 115 odst. 2 daňového řádu) dne 9. 1. 2019, jeho žádost o prodloužení lhůty k vyjádření byla stěžovateli doručena dne 23. 1. 2019 (tj. předposlední den stanovené patnáctidenní lhůty), již dne 25. 1. 2019 vydal stěžovatel rozhodnutí o odvolání, a až dne 19. 2. 2019 rozhodl o zastavení řízení o žádosti odvolatele o prodloužení lhůty k vyjádření. Jde tak o podstatně odlišný sled procesních událostí než v nynější věci. Krajský soud namísto toho, aby se v souladu se závazným právním názorem obsaženým ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu podrobněji zabýval tím, zda lze žalobkyni poskytnutý časový prostor považovat za dostatečný, nesprávně vyšel ze skutkově odlišného rozsudku sedmého senátu a dovedl zkrácení práv žalobkyně na základě nesprávné premisy, že její lhůta pro vyjádření ještě běžela v době vydání stěžovatelova rozhodnutí. Stěžovatel pak označuje závěry krajského soudu prezentované v bodech 77 a 78 odůvodnění napadeného rozsudku za nekritické přejímání žalobní argumentace, jež nezohledňuje dosavadní průběh daňového i soudního řízení.

[13] Dále stěžovatel upozorňuje na to, že krajský soud v nyní napadeném rozsudku zcela popřel vlastní právní názor, který zaujal dříve ve svém předchozím (zamítavém) rozsudku v otázce přiměřenosti délky lhůty pro vyjádření k Seznámení. Původně měl totiž krajský soud za to, že „žalobkyně sama v uvedené lhůtě podala kvalifikované vyjádření prostřednictvím svého zástupce, daňového

poradce. V tomto vyjádření se ke věci obsáhle a zcela konkrétně vyjádřila, když bylo reagováno na skutková i právní zjištění žalovaného, což samo o sobě již svědčí o tom, že žalobkyně měla pro své vyjádření dostatečný prostor. Právě obsah tohoto vyjádření pak nasvědčuje tomu, že žalobkyně předané písemnosti prostudovala.“ Krajský soud tedy pouze na základě Nejvyšším správním soudem konstatovaného procesního pochybení stěžovatele přijal ohledně zásahu do práv žalobkyně diametrálně odlišný závěr než ve svém původním rozsudku, přestože jej k tomu Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku nezavázal.

[14] Stěžovatel zastává názor, že žalobkyně disponovala dostatečným prostorem pro své vyjádření. Žalobkyni totiž v dané věci byla (např. oproti situaci řešené v rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, nebo krajským soudem citovaném rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2021, č. j. 7 Afs 149/2020 - 33) ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu nejprve poskytnuta v mezích daných zákonem maximální lhůta (15 dnů) k reakci na Seznámení, přičemž fakticky disponovala časovým prostorem více než jednoho měsíce od doručení Seznámení. Žalobkyně ostatně již v patnáctidenní lhůtě využila svého práva a podala kvalifikované doplnění odvolání, resp. vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Stěžovatel upozorňuje, že zdaleka nedošlo k natolik masivnímu doplnění odvolacího řízení, aby bylo nezbytné poskytnout žalobkyni větší prostor pro vyjádření. Předmětné Seznámení se může sice na první pohled jevit jako obsáhlé, ale většinu jeho obsahu tvoří úvodní (20 stran) a závěrečná (24 stran) část. Zbývajících 37 stran se týká posuzování existence podvodu na DPH a vědomého zapojení žalobkyně do tohoto podvodu; nepředstavovalo tedy pro žalobkyni nic vyloženě nového. Správce daně se totiž již ve zprávě o daňové kontrole zabýval touto variantou posouzení věci, přičemž konstatoval, že i kdyby bylo prokázáno, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění od plátců s místem plnění v tuzemsku, i tak by byl nárok na odpočet daně odepřen. Ze zjištění správce daně totiž vyplynulo, že žalobkyně věděla nebo alespoň vědět měla a mohla, že se účastní řetězců transakcí, ve kterých není daň zaplácena, resp. že předmětná plnění (krom 9 plnění od společnosti TOTAL) byla součástí podvodu na DPH. Výše uvedenými aspekty se však krajský soud v napadeném rozsudku nezabýval. Omezil se pouze na obecná a zjednodušující konstatování o rozsáhlosti Seznámení a nemožnosti kvalifikovaného vyjádření žalobkyně. Stěžovatel má za to, že krajský soud věc neposoudil zcela v intencích zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, protože se závěry krajského soudu k této otázce pohybuji na hranici přezkoumatelnosti.

[15] Stěžovatel na podporu své argumentace odkázal jednak na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2020, č. j. 30 Af 7/2018 – 149 (navazující na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31), a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 131/2019 – 47, jejichž závěry považuje za analogicky aplikovatelné na nyní projednávanou věc. V případě žalobkyně totiž došlo k tomu, že tato se s ohledem na stěžovatelovo rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty nemohla spoléhat na to, že po uplynutí patnáctidenní lhůty stěžovatel nepřistoupí k vydání rozhodnutí o odvolání. Stejně jako ve výše odkazovaných rozsudcích, i v dané věci platí, že pokud by stěžovatel žádosti žalobkyně býval vyhověl, učinil by tak s ohledem na základní zákonem stanovenou lhůtu pouze v řádu dnů. V souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu by tedy stěžovatel předmětnou lhůtu prodloužil alespoň do 9. 7. 2018. Žalobou napadené rozhodnutí však bylo vydáno až dne 13. 7. 2018. Stěžovatel se tedy domnívá, že jeho dřívější procesní pochybení (zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření k Seznámení) bylo vadou, která nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[16] Dále stěžovatel namítl, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, přinejmenším v části, jímž mu bylo uloženo se „zabývat i při jednání předloženým přehledem spolehlivosti plátců DPH (stěžovatelčinych subdodavatelů) v dotčených obchodních řetězcích, neboť tento dokument byl při jednání předložen stěžovatelkou s návrhem na jeho

provedení jako listinného důkazu, což však ze strany krajského soudu zůstalo bez náležité procesní odezvy. Nakonec pak musí krajský soud posoudit relevanci předložených znaleckých posudků, jejichž vypracování a předložení navrhovala stěžovatelka již v průběhu daňového řízení. V tomto ohledu necht' se krajský soud důsledně zabývat otázkou, zda byly oba předmětné znalecké posudky zadány na otázky skutkové, nebo otázky právní (které by jinak byl oprávněn posoudit sám orgán finanční správy a potažmo i soud).“ Krajský soud toto dokazování neprovedl a namísto toho napadeným rozsudkem uložil stěžovateli jako odvolacímu orgánu doplnit v dalším řízení dokazování, které měl ale dle Nejvyššího správního soudu provést on sám.

[17] Stěžovatel se rovněž vyjádřil k relevanci listinných důkazů, jež žalobkyně v řízení před krajským soudem předložila. Domnívá se, že znalecký posudek k obvyklosti žalobkyní realizovaného obchodního modelu spočívá v posuzování otázky právní, což ale stěžovatel považuje za nezpůsobilý předmět zadání znaleckého posudku. Pokud jde o znalecký posudek, jehož předmětem mělo být posouzení, zda v případech obchodů zasažených podvodem nakupovala žalobkyně minerální oleje za cenu obvyklou, stěžovatel zejména namítá, že jeho skutkové zjištění nikdy nespočívalo v neobvyklosti kupních cen v obecné rovině, nýbrž v neobvykle nízkých kupních cenách právě u žalobkyně a právě v těch případech, v nichž byla zjištěna existence daňového podvodu. Znalec tedy nepřihlédl ke všem skutečnostem, se kterými se bylo třeba vypořádat, a jeho závěry se míjí s důvody, pro které stěžovatel posuzované obchodní transakce považoval za nestandardní. Stěžovatel nadto podotkl, že otázka výše kupní ceny nebyla zdaleka jedinou nestandardností, kterou ve svém rozhodnutí popsal.

II. b) Vyjádření žalobkyně

[18] Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila podáním ze dne 21. 7. 2021. V něm předeslala, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu, tedy že vada odvolacího řízení (zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření k Seznámení) mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Ohledně vlastních důvodů pro tento závěr odkazuje rovněž na své doplnění žaloby ze dne 16. 9. 2020. Nesouhlasí se stěžovatelovým tvrzením, že doplnění odvolacího řízení nebylo natolik rozsáhlé, aby bylo nutné prodloužit lhůtu pro vyjádření k Seznámení. Žalobkyně poznamenává, že rozhodnutí žalovaného se opírá převážně o zjištění Policie ČR, která věc vyšetřovala na základě trestního oznámení správce daně ze dne 18. 12. 2013; tato zjištění byla stěžovateli sdělena postupně ve dnech 3. a 4. 7. 2017, 24. 7. 2017 a 19. 9. 2017. K podstatnému doplnění daňového spisu o další důkazní prostředky došlo až v rámci obnoveného odvolacího řízení, a to samotným stěžovatelem. Žalobkyně zdůrazňuje, že obnovené odvolací řízení trvalo déle než rok a půl, přesně 568 dní; šetření Policie ČR trvalo tři a půl roku, přesně 1 290 dní; dne 14. 6. 2018 byla žalobkyně seznámena s přibližně osmi sty pro ni zcela nových dokumentů, které obsahují cca 2000 stran, přičemž ne všechny jí byly stěžovatelem současně se Seznámením zaslány (či předloženy při jejím následném nahlédnutí do spisu u stěžovatele). Za této situace nebylo možné po žalobkyni spravedlivě požadovat, aby se ve lhůtě patnácti dnů (formálně) a osmi dnů (fakticky, tj. od provedení nahlížení do spisu a předání nově zajištěných důkazů a zjištěných informací) ke všem předaným dokumentům a závěrům odvolacího orgánu komplexně vyjádřila a navrhla provedení dalších důkazních prostředků, neboť v té době nebylo možné ani všechny předané písemnosti prostudovat.

[19] Dále se žalobkyně ve svém vyjádření ohradila vůči stěžovateli konstatací, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu není umožnit daňovému subjektu donekonečna protahovat daňové řízení předkládáním stále nových (i když neprůkazných) důkazů, kterými by se následně odvolací orgán měl zabývat a opakovaně daňový subjekt s hodnocením těchto důkazních prostředků seznamovat. Žalobkyně se v průběhu celého řízení (které trvá od zahájení daňové kontroly v červnu 2013) žádného obstrukčního jednání nedopustila. Daňové řízení s ní vedou orgány finanční správy, které si doposud nedokázaly před Nejvyšším správním

soudem obhájit svá rozhodnutí, a je pouze jejich vinou, že se nakonec dostaly pod tlak blízcího se konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[20] Ke kasační námitce ohledně neprovedení důkazů krajským soudem (nerespektování závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu) žalobkyně uvedla, že v rámci daňového řízení proběhla pouze část dokazování, a sice ta, u které spočívá důkazní břemeno na správci daně. Zcela mimo daňové řízení ovšem v důsledku neprodloužení lhůty pro vyjádření a navržení dalších důkazů zůstala ta část dokazování, která se týká důkazních návrhů žalobkyně. Zrušení stěžovatelova rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu odvolacímu řízení tak mj. umožní vyhodnotit předložený znalecký posudek v části, kde se znalec vyjadřuje k otázce skutkové, tedy k obvyklosti sjednaných cen. Předložený znalecký posudek přitom žalobkyně považuje za stěžejní protidůkaz k tvrzení stěžovatele o nestandardnosti sjednaných cen. Rovněž vrácení věci stěžovateli k dalšímu řízení umožní, aby se stěžovatel vyjádřil k žalobkyni předloženému přehledu spolehlivosti plátců DPH (jejích subdodavatelů) vystupujících v dotčených obchodních řetězcích.

[21] V závěru svého vyjádření žalobkyně shrnula průběh dalšího řízení o odvoláních, jež následovalo po právní moci napadeného rozsudku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je „[k]asační stížnost (...) nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu“. Stěžovatel v kasační stížnosti nicméně namítl nejen to, že se krajský soud zčásti neřídil závazným právním názorem podaným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu (ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126); současně totiž brojil i proti posouzení právních otázek, jimiž se krajský soud v nyní napadeném rozsudku zabýval poprvé (a v jejichž posouzení tudíž logicky nebyl vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu). Kasační stížnost tudíž není (jako celek) v nynější věci nepřijatelná.

[23] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal ani jiné důvody nepřijatelnosti, lze konstatovat, že kasační stížnost je přijatelná a projednatelná.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku; případná nepřezkoumatelnost rozhodnutí je ostatně vadou, ke které je podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlídnout i bez návrhu. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je objektivně možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[26] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, 2 Afs 285/2020 č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51).

[27] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje

právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94; ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62 a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75).

[28] Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek v obecné rovině naplňuje kritéria přezkoumatelnosti. Jeho výrok je souladný s odůvodněním, jež je přehledně a logicky strukturováno a náležitě reflektuje jak zjištěný skutkový stav, tak účastníky uplatněnou argumentaci, včetně relevantních momentů dosavadního průběhu soudního přezkumu dané věci.

[29] Stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku jednak pro tvrzený nedostatek důvodů rozhodnutí (tedy že se krajský soud neodůvodněně odchýlil od svého dřívějšího právního názoru ohledně dostatečnosti žalobkyni poskytnuté lhůty k vyjádření se k Seznámení), jednak z důvodu tzv. „jiné vady“ řízení před krajským soudem (nerespektování závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu). Z níže podaných důvodů Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými.

[30] Je pravdou, že krajský soud ve svém předchozím rozsudku (v závěru odst. 70 odůvodnění) uvedl, že *„žalobce sám v uvedené lhůtě podal kvalifikované vyjádření prostřednictvím svého zástupce, daňového poradce. V tomto vyjádření se k věci obsáhle a zcela konkrétně vyjádřil, když bylo reagováno na skutková i právní zjištění žalovaného, což samo o sobě již svědčí o tom, že žalobce měl pro své vyjádření dostatečný prostor. Právě obsah tohoto vyjádření pak nasvědčuje tomu, že žalobce předané písemnosti prostudoval.“* Z širšího kontextu odůvodnění napadeného rozsudku je však zjevné, že se takto krajský soud vyjádřil pouze *obiter dictum* a velmi zkratkovitě, svým způsobem nepřezkoumatelně (bez detailnějšího rozboru, zda i přesto, že se stěžovatelka ve lhůtě rozsáhle vyjádřila, se v tomto časovém prostoru mohla vyjádřit skutečně ke všemu, k čemu bylo s ohledem na okolnosti vhodné a potřebné se vyjádřit). Nosný důvod pro konstatování nedůvodnosti žalobní námítky, jež směřovala proti neprodloužení lhůty k vyjádření, spočíval totiž v názoru krajského soudu, že tuto lhůtu (dle § 115 odst. 2 daňového řádu) nelze za žádných okolností prodloužit, neboť to je zákonem vyloučeno. Je tedy zřejmé, že nebylo-li *a priori* možné podle krajského soudu lhůtu prodloužit, bylo zcela nerozhodné, zda byla (v maximální možné, tj. patnáctidenní délce) stanovená lhůta dostatečná k podání kvalifikovaného vyjádření. Nejvyšší správní soud si ostatně byl v předchozím řízení o kasační stížnosti vědom okrajové povahy předmětného argumentu krajského soudu, a proto jej nepodroboval kasačnímu přezkumu poté, co se neztotožnil s premisou absolutní neprodloužitelnosti předmětné lhůty; od toho upustil s plným vědomím, že v dalším řízení bude krajský soud moci posoudit otázku vlivu zjištěné vady řízení před žalovaným (spočívající v zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření) nezatížen předmětnou okrajovou poznámkou. Nejvyšší správní soud připouští, že by sice bývalo bylo vhodné, aby zde podané vysvětlení předestřel již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, avšak toto dílčí pochybení nedosahuje intenzity způsobující nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

[31] Nerespektování závazného právního názoru krajským soudem vyvozuje stěžovatel z toho, že krajský soud neprovedl v dalším řízení dokazování tak, jak mu bylo Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku uloženo, namísto čehož zavázal naopak stěžovatele, aby v dalším řízení o odvolání dokazování provedl sám. Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel závazný právní názor zrušujícího rozsudku částečně dezinterpretoval. Zrušujícím rozsudkem totiž nebyl krajský soud bezpodmínečně zavázán k provedení důkazů (tj. obou znaleckých posudků, seznamem spolehlivých plátců DPH apod.); měl je toliko vzít v potaz (nikoli nutně provést jako důkaz při jednání) v rámci vlastního předběžného posuzování, zda zastavení řízení o žádosti

o prodloužení lhůty mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a potažmo tedy zda šlo o vadu řízení před žalovaným ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., po jejímž zjištění je třeba zrušit žalobou napadené rozhodnutí bez jednání. Podle Nejvyššího správního soudu je logické, že dospěje-li krajský soud k závěru, že řízení před žalovaným bylo stíženo vadou, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, půjde zpravidla o vadu, která je zjistitelná i bez dokazování (ke kterému by bylo samozřejmě jinak nezbytné nařízení jednání). Jakékoli dokazování v řízení před krajským soudem by v takové situaci již bylo zbytečné nebo přinejmenším předčasné, neboť výsledek dalšího řízení o odvoláních nelze jednoduše předjímat.

[32] Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasačními námitkami směřujícími do merita napadeného rozsudku; stěžovatel jimi sporuje jednak závěr krajského soudu o tom, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno před uplynutím lhůty k vyjádření (srov. odst. [7] výše), jednak že žalobkyni nebyl poskytnut dostatečný časový prostor k tomu, aby se ke zjištěným skutečnostem, novým důkazům a změně právního názoru mohla kvalifikovaně vyjádřit.

[33] Spornou je tedy v první řadě otázka důsledků nezákonného zastavení řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření. Krajský soud se v dalším řízení ztotožnil s názorem žalobkyně, že na danou věc lze analogicky aplikovat právní závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2021, č. j. 7 Afs 149/2020 – 33. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud mj. vyslovil právní názor, že *„bylo-li rozhodnutí o odvolání vydáno v době, kdy žalobci ještě běžela lhůta k vyjádření k výzvě, jedná se nepochybně o vadu mající vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Nelze totiž jednoznačně vyloučit, že žalobce by do konce běhu dané lhůty učinil vyjádření nebo navrhl nové důkazní prostředky, kteréžto by měly vliv na věcný výsledek řízení o odvolání.“* Stěžovatel nicméně v nyní projednávané kasační stížnosti má za to, že žalobou napadené rozhodnutí vydal až po uplynutí lhůty k vyjádření. Konkuruje tedy i právnímu názoru krajského soudu vyjádřenému v odst. 73 napadeného rozsudku, a sice že lhůta k vyjádření byla *ex lege* (dle § 36 odst. 3 daňového řádu) prodloužena do 31. 7. 2018.

[34] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku ozřejmil, že zastavil-li stěžovatel řízení o žádosti o prodloužení lhůty [podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy z důvodu zjevné právní nepřipustnosti takové žádosti], pak o této žádosti meritorně nerozhodl. Tím byla podle krajského soudu naplněna dispozice právní normy obsažené v § 36 odst. 3 věty první daňového řádu; podle odkazovaného ustanovení totiž platilo, že *„[n]evydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno.“* Podle krajského soudu tedy stěžovatel nejen že nevydal rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty do doby, o níž měla být lhůta podle žádosti prodloužena (a neučinil tak ani do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel), nýbrž rozhodnutí (meritorní) nevydal vůbec, s čímž citované zákonné ustanovení spojuje fikci vyhovění žádosti; žalobkyně žádala o prodloužení lhůty k vyjádření do 31. 7. 2018, a lhůta tedy byla (fiktivně) do tohoto dne prodloužena.

[35] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel tuto úvahu krajského soudu, jak ji lze vysledovat z odůvodnění napadeného rozsudku, svou kasační argumentací relevantně nezpochybnil. Samotná jeho námitka, že by býval postupem dle § 36 odst. 2 daňového řádu prodloužil žalobkyni lhůtu k vyjádření alespoň do 9. 7. 2018, pokud by tehdy lhůtu býval považoval za alespoň obecně prodloužitelnou, je podle názoru Nejvyššího správního soudu lichá. Je totiž zcela nerozhodné, jak by býval stěžovatel postupoval, kdyby se nebyl mýlil v otázce prodloužitelnosti lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu; podstatné naopak je, že se stěžovatel mýlil a v důsledku toho lhůtu postupem podle § 36 odst. 2 daňového řádu neprodloužil, čímž právě zapříčinil vznik zákonné fikce vyhovění žádosti (§ 36 odst. 3 věta první téhož zákona), takže byla lhůta *ex lege* prodloužena až do 31. 7. 2018. Nejvyšší správní soud poznamenává,

že je to právě stěžovatel, kdo má prostřednictvím kasačních námitek předeštit argumentaci, jež je alespoň myslitelnou měrou způsobilá zpochybnit nosné důvody napadeného soudního rozhodnutí; Nejvyšší správní soud nemůže nedostatek jeho aktivity v tomto směru suplovat, neboť by tím porušil zásadu rovnosti účastníků soudního řízení a právo žalobkyně na spravedlivý proces.

[36] S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že se stěžovateli nepodařilo důvodně zpochybnit nosný důvod napadeného rozsudku, který spočíval ve zjištění, že žalobou napadené rozhodnutí o odvolání bylo vydáno ještě předtím, než žalobkyni uplynula lhůta k vyjádření se k Seznámení. Nejvyšší správní soud se zcela shoduje s krajským soudem v tom, že popsaná vada řízení mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Veškeré další úvahy ohledně toho, jaký měla žalobkyně faktický prostor k realizaci svých práv dle § 115 odst. 2 daňového řádu, již proto nejsou způsobilé zvrátit zrušující výrok napadeného rozsudku, a Nejvyšší správní soud se jimi tudíž v zájmu procesní ekonomie nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (přiměřeně podle § 120 téhož zákona). Procesně úspěšná žalobkyně má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, jež spočívají v nákladech zastoupení daňově poradenskou společností, která za ni podala dvě vyjádření ke kasační stížnosti [posuzovány jako úkony dle § 11 odst. 1 písm. k) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“)], jež se pro účely náhrady nákladů zastoupení vyčíslují podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu ve výši 3100 Kč za úkon, k čemuž je třeba přičíst podle § 13 odst. 4 téže vyhlášky paušální náhradu hotových výdajů zástupce ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby. Celkovou částku 6800 Kč je třeba navýšit o 1428 Kč (daň z přidané hodnoty), neboť zástupkyně žalobkyně je plátkyní DPH. Žalobkyně má tedy vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 8228 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně, Censitio, s.r.o., se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 15. prosince 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu