



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Potamos CZ s.r.o.**, sídlem Praha 7, Bubenská 943/8a, zastoupená JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 4, Na Pankráci 11/449, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 17. 10. 2018, č. j. 52 Af 30/2017 – 132,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15385/17/5300-21442-711315, č. j. 15389/17/5300-21442-711315 a č. j. 13678/17/5300-21442-711315. Prvým uvedeným rozhodnutím žalovaný k odvolání stěžovatelky změnil dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydané Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období leden 2012 až únor 2013, duben 2013 až červenec 2013 a prosinec 2013 v částech výroků týkajících se výše doměřené daně a penále. Druhým uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům na DPH vydaným správcem daně za zdaňovací období březen 2013, srpen 2013 až listopad 2013 a leden 2014 až říjen 2014. Třetím uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím správce daně o opravě zřejmých nesprávností u výše zmíněných dodatečných platebních výměrů za období leden až prosinec roku 2012, leden až prosinec 2013 a leden až červen roku 2014.

[2] Stěžovatelce nebylo přiznáno osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZPDH“), ale naopak jí bylo doměřeno DPH a penále za uvedená zdaňovací období (vyjma července 2014, kdy jí byl vyměřen nadměrný odpočet, a srpna 2014, kdy jí byla doměřena pouze vlastní daň). Předmětem dotčených obchodních transakcí stěžovatelky byl nákup tabákových výrobků a dobíjecích karet do mobilních telefonů a jejich následný prodej zahraničním společností v rámci EU.

[3] Krajský soud předně neshledal důvodnou námitku, že daňová kontrola nebyla zákonně ukončena. Dospěl k závěru, že sice nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, avšak k ukončení daňové kontroly došlo zákonným způsobem upraveným v odstavci 5 téhož ustanovení, tedy doručením zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu, protože žalobkyně se projednání o daňové kontrole vyhýbala. Krajský soud taktéž nepřisvědčil žalobkyni, že byla zkrácena na svých procesních právech z důvodu, že v rámci daňové kontroly nedisponovala písemnostmi, které byly zabaveny Policií ČR v rámci trestního řízení. Správce daně totiž žalobkyni na její žádost předložil kopii všech důkazních prostředků, které byly získány ze spisu Policie ČR a z nichž při svých závěrech vycházel. Žalobkyně pak sice navrhovala k provedení důkazu veškeré materiály v držení Policie ČR, avšak nespecifikovala jediný konkrétní důkaz k provedení. Jejím návrhu proto nemohlo být vyhověno.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce stěžovatelky, že byla při sjednávání obchodů s dotčenými zahraničními partnery v dobré víře. Stěžovatelka sice formálně prokázala naplnění podmínek pro nárok na osvobození od DPH, nicméně ze spisového materiálu vyplývají odůvodněné pochybnosti o její dobré víře stran skutečnosti, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu, kde bylo určeno k dalšímu nakládání (například se jednalo o cigarety s českým kolkem, za něž byla úhrada provedena vkladem na účet v českých korunách, dále údajně zahraniční společnosti disponovaly českými e-mailovými adresami, prohlášení o převozu zboží byla vydána před samotným převozem, dotčené společnosti byly personálně provázány, a mnohé další skutečnosti, které plynou ze zprávy o daňové kontrole).

[5] Krajský soud se taktéž neztotožnil s argumentací stěžovatelky ohledně nesprávnosti opravy daňových výměrů za použití institutu opravy zřejmých nesprávností podle § 104 daňového řádu. Uvedl, že v projednávaném případě je datum splatnosti daně zákonnou lhůtou, která nepodléhá žádné úvaze či rozhodování daňových orgánů, na rozdíl od samotného stanovení a doměření daně. Stěžovatelce „byla zajišťovacími příkazy zajištěna částka na úhradu dosud nestanovené DPH a právě napadenými platebními příkazy byla doměřená DPH uhrazena ze dříve zajištěné částky. Daňovému subjektu tak dodatečnými platebními příkazy nevznikla povinnost faktického uhrazení doměřené DPH vlastní aktivní činností ve lhůtě, kterou správce daně nesprávně v DPV označil, došlo tedy pouze k převedení zajištěné částky k úhradě DPH.“ Špatným uvedením doby splatnosti (15 dnů) se tedy stěžovatelka nemohla dostat do prodlení s uhrazením doměřené daně a tudíž jí nehrozily žádné právní postihy ze strany správce daně. Nesprávné uvedení doby splatnosti tak podle krajského soudu v projednávané věci nedosahuje takové intenzity, aby muselo být napadené rozhodnutí zrušeno pro nezákonnost.

[6] Důvodným pak neshledal krajský soud ani žalobní bod, podle kterého daňové orgány pochybily, pokud nevyslechly stěžovatelkou navrhované svědky. Podle krajského soudu správce daně neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí dostatečným přezkoumatelným způsobem odůvodnil, a stejně tak se žalovaný řádně vypořádal s odvolacím důvodem, který je totožný s tímto žalobním bodem. S hodnocením daňových orgánů se krajský soud ztotožnil a následně popsal důvody, pro které nebyly stěžovatelkou navrhované svědecké výpovědi provedeny.

pokračování

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

II. A

[7] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka spatřuje vadu napadeného rozsudku předně v tom, že krajský soud z velké části pouze převzal nedostatečnou argumentaci žalovaného, aniž by věc sám posoudil. S některými námitkami se podle ní krajský soud dostatečně nevypořádal a nesprávně také posoudil právní otázku přenosu důkazního břemene. Krajský soud rovněž pochybil, jestliže považoval za stěžejní otázku pro splnění podmínky pro přiznání nároku na osvobození od DPH odeslání či dodání zboží do jiného členského státu, ale prokázanou skutečnost, že zboží bylo v řadě případů odběratelům do jiného členského státu přepraveno, jako splnění této podmínky neposoudil. Podle stěžovatelky se přitom dodáním zboží ve smyslu uvedené podmínky rozumí i předání zboží zahraničním odběratelům, přičemž v jejím případě bylo zboží ze skladů stěžovatelky odběrateli registrovanými k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, vždy odvezeno. S odkazem na judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu pak stěžovatelka uvedla, že správci daně poskytla důkazy prokazující její nárok na osvobození od DPH a účast na podvodu jí nebyla prokázána a ani nebylo prokázáno, že by o jakémkoli podvodu věděla, a proto je závěr krajského soudu v tomto ohledu nesprávný.

[9] V další části kasační stížnosti stěžovatelka bez dalšího vyjmenovala obecné důvody nezákonnosti správních rozhodnutí, které uvedla v žalobě (například, že daňové orgány „*dospěly ke nesprávnému právnímu posouzení věci*“, či že „*napadené rozhodnutí je v části závěrů žalovaného nepřezkoumatelné*“).

[10] Stěžovatelka také namítala, že krajský soud nesprávně posoudil otázku řádného ukončení daňové kontroly. Uvedla, že závěr krajského soudu, podle něhož mělo na její straně dojít k nesoučinnosti či průtahům ohledně projednání zprávy o daňové kontrole, nemá oporu ve spise. Stěžovatelka je toho názoru, že není povinností daňového subjektu ani jeho daňového poradce „*dostavit se ihned ke správci daně ke projednání zprávy o kontrole na první telefonické zavolání*“, okolnosti předvolání k projednání této zprávy by se měly řídit ustanoveními o doručování v daňovém řádu. Postup správce daně, který jejího tehdejšího zástupce „*téměř hystericky nabánil telefonem, e-mailem, prostřednictvím SMS zpráv a dokonce ještě osobně v jeho kanceláři*“, je podle stěžovatelky více než nestandardní. Žádné předvolání ani vyrozumění o datu projednání zprávy o kontrole, které by bylo zmařeno, přitom Ing. K. N. procesně účinně doručeno nebylo. To, že došlo ke změně jejího zástupce pouze z důvodu přeložení místa projednání zprávy, je pouhou spekulací. Ing. N. neměl pro jednání se správcem daně volnou kapacitu, proto si stěžovatelka bez odkladu našla nového právního zástupce, který obratem sám kontaktoval správce daně, předložil mu plnou moc a uvedl časový rámec, kdy mu bude k dispozici, tzn. po návratu z týdenní dovolené, kterou čerpal přes červencové svátky. Za průtahy pak nelze označit ani řádně doloženou pracovní neschopnost jednatele stěžovatelky. Naopak, správce daně obdržel informaci o novém zastoupení stěžovatelky prokazatelně před ukončením daňové kontroly, a přesto s novým zástupcem před ukončením kontroly nekomunikoval a zprávu o kontrole neprojednal, ačkoliv tomu zhora nic nebránilo.

[11] Podle stěžovatelky je dále zcela nepodstatné, že jí správce daně předložil kopie všech jím užitých důkazních prostředků, které získal ze spisu Policie ČR, protože v dokumentech zajištěných Policií ČR vyhledával pouze důkazní prostředky svědčící pro jeho verzi. Dokumenty, které stěžovatelka potřebovala, jí předány nebyly. Lichá je také námitka krajského soudu, že stěžovatelka neoznačila jednotlivé dokumenty, protože jí byly policií zabaveny všechny písemnosti a jí tak nezbyla žádná evidence, dle které by dokumenty mohla identifikovat.

Zabavením veškeré dokumentace byla stěžovatelka připravena o možnost kvalifikovaně předkládat důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení.

[12] Krajský soud se taktéž mylí, nepovažuje-li namítanou vadu dodatečných platebních výměrů za vadu způsobující jejich nezákonnost. Uvedení odkazu na nesprávné ustanovení zákona a nesprávného údaje splatnosti doměřené daně a penále ve výroku je zásadní vadou, kterou nelze chápat pouze jako chybu v psaní nebo zřejmou nesprávnost, neboť podle § 104 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu se jedná o podstatné náležitosti rozhodnutí.

[13] Nesprávný je také závěr krajského soudu, podle kterého byly stěžovatelkou navržené důkazy výsledky svědků nadbytečné a jejich neprovedení bylo v souladu se zákonem. Stěžovatelka navrhovala provedení dalších důkazů zejména k prokázání skutečnosti, že dodávky zboží odběratelům do jiného členského státu se uskutečnily a že jejich provedení i fyzicky kontrolovala. Dále jimi chtěla prokázat, že nevěděla o zapojení společnosti Condor do trestné činnosti či porušování předpisů o DPH, že prováděla kontrolu dokumentů předkládaných odběrateli, jak s odběrateli komunikovala, tvrzení ohledně vynaložení řádné péče při prověřování zahraničních odběratelů a obchodování s nimi, jakož i svoji dobrou víru. Chtěla také vysvětlit prvotní svědecké výpovědi, jejíž obsah žalovaný účelově zkreslil, jakož i prokázat objem zboží, které bylo skutečně přepraveno na území Slovenské republiky a způsob vystavování potvrzení o přijetí na sklad. Jednalo se tedy o zjevně relevantní důkazy, které jsou způsobilé ověřit její tvrzení. Stěžovatel v rámci odvolacího řízení požadoval, aby žalovaný doplnil dokazování ohledně přepravy zboží do jiného členského státu, které je podstatné pro posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně. Žalovaný postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, když tyto důkazy odmítl provést, neboť stěžovatelka je navrhla za účelem doložení skutečností, ohledně nichž nese důkazní břemeno a k jejichž prokázání byla správcem daně vyzvána. Daňové orgány neprovedením dalších stěžovatelkou navržených důkazů znemožnily prokázání její dobré víry a skutečnosti, že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována. Neobstojí pak ani argumentace krajského soudu, že některé svědky nebylo třeba vyslyšet, neboť správci daně byl znám protokol o výslechu podezřelého získaný z trestního spisu. Tímto postupem byla stěžovatelce upřena možnost uplatnit procesní práva účastnit se výslechu a klást svědkovi otázky.

[14] Stěžovatelka rovněž připomněla, že z judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je to správce daně, koho tíží důkazní břemeno k prokázání vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Doplnila, že Nejvyšší správní soud opakovaně vymezil rozsah důkazního břemene daňového subjektu a správce daně, a také judikoval, že skutečnosti, které nastanou ex post, respektive jsou správcem daně zjištěny až poté, kdy k plnění došlo, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži. Stěžovatelce tak dle jejího názoru nelze klást za vinu, že předmětné zboží nebylo přepraveno do jiného členského státu, či že se tak stalo jen formálně, protože jí nebylo prokázáno, že by se vědomě účastnila daňového podvodu či o této skutečnosti věděla. O možném daňovém úniku se stěžovatelka dozvěděla až v souvislosti s daňovým řízením.

[15] Závěry krajského soudu ohledně její dobré víry přitom stěžovatelka považuje za nesprávné. Nesouhlasí zejména s názorem, že jí musely vzniknout důvodné pochybnosti o uzavíraných obchodech již v počátku obchodování. Krajský soud se v tomto ohledu stejně jako daňové orgány dopouští zpětného hodnocení, otázku dobré víry je podle stěžovatelky nutné posuzovat optikou situace a dokumentů, které měla k dispozici v době uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Stěžovatelka současně namítla, že učinila všechna potřebná opatření, která po ní bylo lze rozumně požadovat, včetně prověření obchodních partnerů z obvyklých veřejných rejstříků. Dokonce je jí kladeno k tíži, že v tomto směru podnikla další kroky a provedla kontrolní jízdy. Namítla také, že odůvodnění napadeného rozsudku je nekonzistentní, neboť podle krajského soudu bylo na jednu stranu prokázáno, že zboží nebylo přepraveno do jiného členského státu, ale na druhé straně je stěžovatelce kladeno k tíži, že se jednalo o přepravu čistě formální. Obdobně nelogické je též hodnocení jejího jednání v tom smyslu, že je jí vyčítána nedostatečná obezřetnost při obchodování s dotčenými odběrateli, avšak provedení konkrétních kontrolních úkonů je jí vytýkáno. Krajský soud také nijak nezohlednil skutečnost, že přepravu

pokračování

zboží si zajišťovali sami zahraniční odběratelé, případně prostřednictvím najatého přepravce, a skutečnost, že zboží bylo ze skladů stěžovatelky prokazatelně odvezeno. Stěžovatelce je tak de facto vyčítáno, že dopravu nezajistila osobně, avšak ona nemůže svým obchodním partnerům vnucovat způsob odběru zboží a dohlížet na každou dodávku zboží osobně. Připomněla také, že od daňových subjektů lze vyžadovat přijetí opatření pouze v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, daňový subjekt nemá žádnou obecně platnou povinnost prověřovat každého svého obchodního partnera. Nadto podle ustálené judikatury jsou podmínky vzniku nároku na odpočet daně vymezeny striktně v zákoně o DPH, nárok na odpočet tedy není žádným dobrodíním státu, ale naopak esenciální součástí společného systému DPH a jako takový zásadně nemůže být omezen. Je tak na správci daně, aby dostatečně prokázal, nikoli pouze tvrdil, objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani nebyla v dobré víře. Závěrem stěžovatelka uvedla, že žalovaný a krajský soud rovněž porušili zásadu proporcionality, jestliže veškerou odpovědnost za řádný výběr daně přenesli na ni, i když se na žádném podvodu nepodílela.

II. B

[16] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu. Ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména uvedl, že v daném případě je dobrá víra stěžovatelky zjevně vyloučena. Obezřetnost nelze navodit účelovým obstaráváním dokumentů, které si sama vytvoří. Jak dále plyne z telefonních odposlechů, o kontrolních jízdách byli zahraniční odběratelé předem informováni a rovněž bylo dohodnuto účelové pořízení fotografií v dočasně za tímto účelem zřízených skladech na území jiného členského státu. Dále žalovaný zdůraznil, že v případě stěžovatelky nebyla fakticky naplněna podmínka pro nárok na odpočet daně spočívající v odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu. Tabákové výrobky zůstávaly v ČR a pouze v několika případech překročily na krátkou dobu pro splnění formalit státní hranice. Doklady předložené stěžovatelkou byly účelové a jejich počet byl účelově navyšován. K řádnému projednání zprávy o daňové kontrole nedošlo podle žalovaného z důvodu obstrukčních snah na straně stěžovatelky, k ukončení daňové kontroly tak došlo náhradním způsobem. Komunikaci prostřednictvím telefonu, e-mailu či SMS za účelem sjednání termínu projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný neshledává nestandardní, neboť šlo pouze o sjednání termínu, nikoliv o projednání zprávy o daňové kontrole, zpráva o daňové kontrole byla zaslána souběžně s tímto návrhem na termín. Navíc komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem prostřednictvím prostředků dálkové komunikace je plně v souladu se zásadou vstřícnosti či klientského přístupu. Žalovaný také zdůraznil, že námitka týkající se zabavených listin Policií ČR je samoúčelná. Stěžovatelka neuvádí, jaké konkrétní písemnosti má na mysli, neuvádí jejich vztah k řízení či v jakém ohledu by měly svědčit v její prospěch, respektive neuvádí žádnou příčinnou souvislost. Žalovaný zopakoval, že stěžovatelka disponovala veškerými důkazními prostředky, na které se správce daně ve zprávách o daňové kontrole odvolával. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu námitek uplatněných v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť se jedná o vadu svojí povahou tak závažnou, že by ji musel zohlednit z úřední povinnosti i bez návrhu stěžovatelky (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.). Teprve je-li napadené rozhodnutí vyhodnoceno jako přezkoumatelné, může se soud zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS).

[19] Stěžovatelka v tomto směru namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, protože krajský soud z velké části převzal argumentaci žalovaného a s některými námitkami se nevypořádal dostatečně.

[20] V souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudky ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS), musí být tato forma nepřezkoumatelnosti rozsudku založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Takovými vadami mohou být zejména případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, a ze dne 18. 8. 2011, č. j. 9 As 40/2011 - 51). Rozsah povinnosti dostatečného odůvodnění se pak může měnit „podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Soud, který se s argumentací vypořádává, ji nemůže pouze odmítnout pro nesprávnost, ale musí uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

[21] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tedy musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako neschopnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Takovými vadami však rozsudek krajského soudu netrpí.

[22] Nejvyšší správní soud má za to, že z odůvodnění napadeného rozsudku je bez potíží seznatelné, z jakých důvodů krajský soud žalobu zamítl a jaké skutečnosti považoval za rozhodné. Krajský soud se v napadeném rozsudku řádně a systematicky vypořádal se všemi stěžejními námitkami uplatněnými v žalobě, přičemž rozsah jeho odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za dostačující. Pokud krajský soud u některých námitek převzal argumentaci žalovaného, nelze to samo o sobě považovat na důvod nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na svůj rozsudek dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, z nějž vyplývá, že „je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“

[23] Lze též připomenout, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. ÚS 989/08, sp. zn. III. ÚS 961/09, sp. zn. IV. ÚS 919/14). Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál.

pokračování

[24] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by byl rozsudek krajského soudu zatížen vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a přistoupil tak k hodnocení podstaty věci – skutečnosti, zda stěžovatelka splnila podmínky pro osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání zboží.

[25] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí že, *„dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované ke dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvoboženo od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou porážení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.“*

[26] Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

[27] Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura zdejšího soudu [například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 - 30, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS, a dále rozsudky SDEU – například rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, či ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise*].

[28] Ze závěrů vyslovených v právě citovaných rozhodnutích přitom vyplývá, že k tomu, aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srovnej zejména body 40 - 42 rozsudku „*Teleos*“ či rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 31). Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH přitom nelze považovat pouze zcela formální vyvezení zboží mimo území ČR (v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, zdejší soud v uvedené souvislosti uvedl: „*Tento zcela formální vývoz či spíše „výlet“ drtiče na odpočívadlo v jiném členském státě nelze považovat za dodání do jiného členského státu, které by mělo být osvoboženo od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH*“).

[29] Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, či rozsudek SDEU *Teleos*).

[30] V nyní souzené věci orgány finanční správy dospěly k závěru, že stěžovatelka sice formálně prokázala naplnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží (tabákových výrobků a dobíjecích kuponů) do jiných členských států EU jí tvrzeným odběratelům, avšak ve skutečnosti toto zboží reálně vyvezeno nebylo (až na výjimky, kdy bylo formálně na krátkou dobu vyvezeno za hranice území ČR) a stěžovatelka stran faktického uskutečnění dodání zboží nebyla v dobré víře. Stěžovatelce proto uplatněné osvobození od daně nebylo uznáno.

[31] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že se ztotožňuje se závěry daňových orgánů a krajského soudu, že stěžovatelka svoji dobrou víru stran faktického uskutečnění dodání zboží neprokázala. Nemůže přitom přisvědčit námitce stěžovatelky, že se krajský soud a daňové orgány

dopustily zpětného hodnocení, neboť tuto otázku neposuzovaly optikou situace a dokumentů, které měla k dispozici v době uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Jak bylo již uvedeno výše, daňové orgány i krajský soud uznaly, že formálně stěžovatelka naplnění podmínek pro nárok na osvobození od daně prokázala, nicméně dospěly k závěru, že jí muselo být již při uzavírání obchodů zřejmé, že zboží reálně přepravováno na území jiného členského státu nebude. Konkrétní skutečnosti podporující tuto tezi krajský soud podrobně shrnul zejména v bodech 30. až 33. napadeného rozsudku, na které Nejvyšší soud pro stručnost odkazuje, přičemž se jedná převážně o skutečnosti a nesrovnalosti, které stěžovatelka nepochybně musela vědět již při uskutečnění zdanitelných plnění. Lze opětovně zmínit například úhradu zboží od zahraničních dodavatelů hotovostním vkladem v českých korunách na účet stěžovatelky (při řádově milionových měsíčních obrátech), nákup zboží určeného výhradně pro český trh (cigarety s českými kolky a povinným varováním v češtině), či nedůvěryhodnost zahraničních odběratelů (čerstvě založené společnosti, razítka v českém jazyce s chybami, české kontaktní údaje, platební neschopnost, apod.). Nadto ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka vytvářela množství správců daně předložených dokumentů pouze účelově, přičemž zástupci odběratelů je pouze podepisovali, a to mnohdy i bez znalosti jejich obsahu (k tomu lze odkázat například na svědeckou výpověď pana L. M.); stěžovatelka navíc s údaji na některých listinách následně manipulovala. Nelze se tedy ztotožnit s názorem stěžovatelky, že učinila všechna potřebná opatření, která po ní bylo lze rozumně požadovat, a že v jejím případě neexistovaly žádné náznaky vzbuzující podezření ohledně čestného jednání jejich odběratelů.

[32] Pokud jde o odkaz stěžovatelky na provedení kontrolních jízd a dalších „kroků“ z její strany, k tomu lze pouze ve stručnosti uvést, že v rámci daňového řízení bylo prokázáno, že o těchto jízdách byli zahraniční odběratelé předem informováni a rovněž bylo dohodnuto účelové pořízení fotografií ve skladech dočasně za tímto účelem zřízených na území jiného členského státu. Ani na podkladě těchto skutečností se tedy stěžovatelka nemůže dovolávat své dobré víry a poukazovat na nelogičnost závěru krajského soudu, který jí toto jednání klade k tíži.

[33] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že za výše popsané situace nebylo dále nutné zabývat se případnou existencí podvodného jednání v daném obchodním řetězci. Jak totiž vyplývá z judikatury (viz zejména výše citovaný rozsudek SDEU Teleos), prokázání vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu je na místě pouze za situace, kdy daňový subjekt (plátce daně) splní svoji primární důkazní povinnost ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu a osvědčí svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání. V projednávané věci sice stěžovatelka formálně doložila uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, avšak svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání neosvědčila. Námitky stěžovatelky a její odkazy na judikaturu týkající se důkazního břemene k prokázání vědomosti o daňovém podvodu tedy nejsou na místě.

[34] Stěžovatelka také namítala, že v některých případech bylo zboží prokazatelně za hranice vyvezeno, avšak krajský soud tuto skutečnost jako splnění této podmínky neposoudil. K této námitce lze taktéž odkázat na shora citovanou judikaturu, ze které se podává, že zcela formální vývoz zboží do jiného členského státu nelze považovat za dodání do jiného členského státu ve smyslu § 64 ZDPH. Krajský soud (stejně jako předtím daňové orgány obou stupňů) přitom podrobně shrnul veškeré okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka nebyla stran faktického uskutečnění dodání v dobré víře, a ohledně zmíněných případů, kdy bylo zboží za hranice vyvezeno, správně odkázal například na přepis odposlechů pana N. (jednatele jednoho z odběratelů stěžovatelky), z něhož jasně vyplynul úmysl vyvézt zboží za hranice pouze formálně a na krátkou dobu. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje se závěrem daňových orgánů a krajského soudu, že toto formální vyvezení zboží nelze považovat za splnění podmínky pro osvobození od daně podle § 64 odst. 1 ZDPH. Odůvodnění krajského soudu v tomto směru tedy nelze považovat za nekonzistentní, jak namítala stěžovatelka. Její poznámce, že dodáním zboží ve smyslu uvedené podmínky se rozumí i předání zboží zahraničním odběratelům, pak lze dát obecně za pravdu. Avšak tato skutečnost nic nemění na tom, že stěžovatelka je povinna prokázat naplnění všech podmínek pro osvobození od daně, což se v projednávané věci nestalo.

pokračování

[35] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou týkající se ukončení daňové kontroly postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka tvrdí, že se neodmítala se zprávou o daňové kontrole seznámit a jejímu projednání se nevyhýbala, a proto nebyly splněny podmínky k doručení zprávy o daňové kontrole postupem podle zmíněného ustanovení.

[36] Podle § 88 odst. 4 daňového řádu *zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.*

[37] Podle § 88 odst. 5 daňového řádu *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

[38] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti, jako jsou opakované omluvy daňového subjektu i jeho zmocněnce, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany daňového subjektu a podobně (srovnej rozsudek ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 - 26). Na takové skutečnosti přitom nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013 - 34). I odůvodněné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu datum nařízeného jednání nevyhovuje. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost například při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního orgánu daňového subjektu.

[39] V posuzovaném případě správce daně prodloužil stěžovatelce na její žádost dvakrát lhůtu pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a poskytnul jí kopie všech rozhodných podkladů pro kontrolní zjištění. Poté se několikrát pokusil dojednat termín projednání zprávy o daňové kontrole s jejím původním zástupcem Ing. K. N., který byl však neustále služebně zaneprázdněn. Den před termínem projednání zprávy, který správce daně účelně přesunul na místo, kde měl zmíněný zástupce stěžovatelky toho dne další jednání, došlo ze strany stěžovatelky k vypovězení plné moci udělené tomuto zástupci. Následně se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbali i všichni čtyři jednatele stěžovatelky, přičemž se vždy jeden z nich omluvil. Poté stěžovatelka zplnomocnila nového zástupce, který však v den, na který bylo opětovně naplánováno projednání zprávy o daňové kontrole, současně se zasláním plné moci správce daně informoval, že odjíždí na dovolenou.

[40] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že z uvedených okolností a jejich sledu, kdy se stěžovatelka (respektive její zástupci a jednatele) opakovaně omlouvala z nařízených jednání, a to vždy s naprosto minimálním časovým předstihem, přičemž ani jednou v souvislosti s omluvou nenavrhl konkrétní alternativní termín projednání zprávy o daňové kontrole a jednání pouze odsouvala, lze dovodit oprávněnost domněnky správce daně, že se stěžovatelka projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbala, a existoval tedy důvod k užití postupu vymezeného v § 88 odst. 5 daňového řádu. Přestože stěžovatelka tvrdí, že měla o projednání zprávy o daňové kontrole zájem a snažila se správci daně vycházet vstříc, z jejího jednání, na které je nutno nahlížet komplexně, vyplývá pravý opak. Proto považuje Nejvyšší správní soud postup správce daně za zcela legitimní.

[41] Co se týče poznámky stěžovatelky týkající se způsobu sjednání termínu projednání zprávy o daňové kontrole, Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2007, č. j. 9 Afs 23/2007 – 76, dovodil, že dohodnutí termínu projednání zprávy o daňové kontrole telefonicky není samo o sobě způsobilé zkrátit daňový subjekt na jeho subjektivních právech. Nejvyššímu správnímu soudu je nadto z úřední činnosti známo, že tento způsob sjednání termínu k projednání zprávy o daňové kontrole je správci daně běžně využíván (ve většině případů projednávaných tímto soudem, které se zabývají daňovou kontrolou, je správcem daně tento způsob komunikace s daňovým subjektem užíván) a stejně jako žalovaný jej považuje za souladný se zásadou vstřícnosti a klientského přístupu zakotvenou v § 6 odst. 4 daňového řádu.

[42] Stěžovatelka dále označila za zcela nepodstatné, že jí správce daně předložil kopie všech jím užitých důkazních prostředků, které získal ze spisu Policie ČR, protože v dokumentech zajištěných Policií ČR podle jejího názoru vyhledával pouze důkazní prostředky svědčící jeho verzi. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že se jedná o pouhé obecné a nepodložené tvrzení stěžovatelky. Správce daně dal stěžovatce k dispozici veškeré jím zjištěné dokumenty v držení Policie ČR a z ničeho nevyplývá, že by jakékoli další listiny zabavené Policií ČR, které by správce daně neměl k dispozici, vůbec existovaly. Stěžovatelka ostatně po celou dobu řízení neuvedla ani jedinou listinu, která by v dispozici správce daně chyběla, či alespoň skutečnost, která by z takové listiny měla vyplývat, či co by měly dané listiny prokazovat. Pouze opakovaně obecně uvádí, že podle jejího přesvědčení správce daně vyhledával pouze důkazní prostředky svědčící v její neprospěch. Nadto stěžovatelka na jednu stranu tvrdí, že jí byla zabavena veškerá dokumentace a byla tak připravena o možnost kvalifikovaně předkládat důkazní prostředky, avšak na druhou stranu správci daně předložila velké množství dokumentů, které měly ohledně prokázání uskutečnění zdanitelných plnění svědčit v její prospěch. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že za takového stavu nelze námitku stěžovatelky považovat za důvodnou.

[43] Co se týče námitky neprovedení stěžovatelkou navrhovaných výslechů konkrétních svědků, s tou se postupně a podrobně vypořádali jak správce daně, tak i žalovaný a krajský soud. S jejich věcnými závěry se pak Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Jak uvedl již krajský soud, výslech pana O. byl správně vyhodnocen jako nadbytečný, jelikož z již provedených výpovědí paní S. a K. bylo prokázáno, že obchody se zahraničními odběrateli byly domlouvány skrze jednatele pana V. mladšího, který měl podíl na schvalovacím procesu navazování obchodních vztahů. Opakované výslechy paní K. a S. by byly taktéž nadbytečné, jelikož tyto svědkyně již před správcem daně vypovídaly a jejich svědectví nebyla zpochybněna. Výslech pana F. V. nebyl proveden, protože skutečnosti, které měly být tímto svědkem osvětleny, byly dostatečně osvětleny již výpovědí pana M., zaměstnance pana Z. V. – autodopravce. Nadbytečným by byl rovněž výslech pana R., protože správci daně byl znám protokol o výsledku podezřelého získaný z trestního spisu ze dne 7. 10 2014 a protože jím měly být prokázány skutečnosti ohledně objemu přepravovaného zboží, které se staly bezpředmětnými ve světle prokázání, že zboží přepravováno nebylo (či pouze formálně), a povědomí stěžovatelky o skutečné přepravě zboží, které však již bylo dostatečně prokázáno jinými důkazními prostředky (odposlechy a zjištění u ostatních odběratelů). Ani výslechy dalších zaměstnanců (pánů S. a Š. a paní B. a O.) nemohly nic změnit na zjištění, že obchodní styky a jejich schvalování s odběrateli zde dotčenými měl právě pan V. mladší, protože tito navrhovaní svědci nebyli do procesu schvalování nijak zapojeni a jejich případná dobrá vůle ohledně uskutečňovaných obchodů nemůže nijak ovlivnit absenci dobré vůle daňového subjektu. V podrobnostech Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje zejména na strany 29 až 32, respektive na strany 21 až 24 rozhodnutí žalovaného o odvolání, kde jsou veškeré námitky stěžovatelky stran svědeckých výpovědí řádně a podrobně vypořádány, a to i ve vztahu ke stěžovatelkou tvrzenému účelu navrhovaných výpovědí.

[44] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, podle níž jí byla upřena možnost uplatnit procesní práva účastnit se výslechu a klást svědkovi otázky, jestliže někteří svědci nebyli vyslechnuti z toho důvodu, že správci daně byl znám protokol o výsledku těchto osob získaný z trestního spisu. Co se týče navrhovaného výslechu pana R., jak již Nejvyšší

pokračování

správní soud uvedl výše, neprovedení tohoto výslechu v rámci daňového řízení nebylo odůvodněno pouze tím, že správce daně disponoval protokolem o výslechu podezřelého ze dne 7. 10. 2014 získaným z trestního spisu, ale také skutečnostmi, že tímto výslechem měl být prokázován objem zboží skutečně přepravovaného do jiného členského státu. Bylo již však prokázáno, že k této přepravě nedošlo, anebo došlo pouze formálně. Mělo být také upřesněno, jaké povědomí stěžovatelka o této faktické přepravě měla, což však již nebylo potřebné, protože tato skutečnost byla dostatečně prokázána množstvím jiných důkazních prostředků, jako odposlechy, či zjištění u ostatních odběratelů. Opakovaný výslech zaměstnankyně stěžovatelky paní K., která byla vyslechnuta v rámci dvou různých trestních řízení, pak byl v rámci daňové kontroly proveden dne 22. 1. 2015. Stěžovatelka byla o provedení této svědecké výpovědi řádně vyrozuměna, ale svého práva nevyužila, výslechu se nezúčastnila a následně pouze navrhovala opakovaný výslech jmenované svědkyně, který byl správcem daně shledán nadbytečným. I tato námitka stěžovatelky je tedy nedůvodná.

[45] Stěžovatelka v posledku také namítala, že krajský soud nesprávně posoudil otázku (ne)zákonnosti dodatečných platebních výměrů z důvodu jejich vad nesprávně opravených postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu, podle nějž *správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vybotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím.*

[46] Správce daně ve shora uvedených dodatečných platebních výměrech původně uvedl, že doměřená daň je splatná v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu a § 251 odst. 3 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Správně však měl uvést, že doměřená daň je splatná dnem vydání dodatečných platebních výměrů v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu a § 251 odst. 3 daňového řádu. Správce daně proto postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu v dodatečných platebních výměrech opravil tuto nesprávně stanovenou lhůtu splatnosti doměřené daně. K tomu je na místě dodat, že ve věci byl dne 27. 11. 2014 vydán zajišťovací příkaz, kterým byla zajištěna úhrada této dosud nestanovené daně.

[47] V souzené věci tedy došlo k opravě nesprávnosti spočívající ve špatně stanovené splatnosti doměřené daně. Správce daně (jak uvedl žalovaný v odstavci 10 odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností) do výroku dodatečných platebních výměrů nesprávně uvedl obvyklou lhůtu splatnosti určenou § 143 odst. 5 daňového řádu, která je užívána při doměření daně ve většině případů, protože si neuvědomil, že v důsledku existence zajišťovacích příkazů je v této věci třeba odkázat na lhůtu stanovenou v § 168 odst. 4 daňového řádu. Lhůta splatnosti daně, která je v daňovém řádu pevně stanovena, je přitom povinnou náležitostí předmětných rozhodnutí [viz § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu], a to jako součást jejich hmotně právního výroku, kterou se určuje okamžik jejich vykonatelnosti. Nejedná se tedy o zřejmou chybu v psaní či počtech, či o jinou jasně zřejmou nesprávnost, ale o chybný výběr právní normy při řešení uvedené otázky.

[48] Přestože za popsané situace obecně není postup podle § 104 daňového řádu na místě, nejedná se podle názoru Nejvyššího správního soudu, vzhledem ke specifickým okolnostem projednávané věci, o vadu takové intenzity, aby vedla k závěru o celkové nezákonnosti stěžovatelkou napadených správních rozhodnutí.

[49] Vzhledem ke skutečnosti, že částka na úhradu dosud nestanovené daně byla předchozím rozhodnutím správce daně zajištěna, totiž stěžovatelce v důsledku vydání dodatečných platebních výměrů fakticky nevznikla povinnost úhrady daně v tom smyslu, že by byla nucena jakkoli aktivně konat, došlo pouze k převedení již dříve zajištěné částky na úhradu daně. Špatným uvedením lhůty splatnosti daně tak nemohlo dojít k žádnému zásahu do jejích práv či povinností. Zvolený postup opravy předmětné vady dodatečných platebních výměrů sice nebyl formálně správný, nicméně vzhledem k tomu, že stěžovatelka napadla dodatečné platební výměry odvoláními, byla by tato vada, při neexistenci rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, zhojena v rámci těchto odvolacích řízení a výsledek řízení by tedy byl ve svém důsledku stejný. Nejvyšší správní soud

má proto za to, že v popsaném případě by nebylo účelné pro danou vadu stěžovatelkou napadená správní rozhodnutí rušit.

[50] Po úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že obecné žalobní námitky zopakované v části VI. doplnění kasační stížnosti nelze považovat za kasační důvody ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. Předně lze poznamenat, že tyto námitky nejsou vymezeny dostatečně konkrétně. Dále je pak nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srovnej usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003 - 73). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nabrzdit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58). Těmito „námitkami“ se tedy Nejvyšší správní soud nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočky v Pardubicích je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[52] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný náhradu nákladů výslovně neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani ze spisu neshledal, že by mu vznikly náklady překračující rámec běžné administrativní činnosti. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

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

V Brně dne 16. března 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu