



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **J. L.**, zast. JUDr. Ing. Milanem Marko, MBA, daňovým poradcem se sídlem Na Sádkách 1218/3a, České Budějovice, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 121421/15/7100-20117-010212 a č. j. 121422/15/7100-20117-010212, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2018, č. j. 57 Af 28/2017 - 47,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 4. 2018, č. j. 57 Af 28/2017 - 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušena jím vydaná shora uvedená rozhodnutí a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

**I. Vymezení věci**

[2] Předmětem sporu je výklad § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), ve znění účinném pro posuzovaná období, tj. otázka, zda a kdy je daňový subjekt povinen podle tohoto ustanovení odvést daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) na výstupu.

[3] Žalobce byl jediným společníkem společnosti Zámek Týnec s.r.o., společnost neměla v kontrolovaném období žádné zaměstnance, movitý ani nemovitý majetek. Vzájemná fakturace deklarovaných plnění mezi žalobcem a Zámek Týnec byla učiněna pouze v souvislosti s čerpáním účelově vázaného finančního příspěvku v roce 2008 a jeho finančním vypořádáním, které vyžadovalo předložení faktur vystavených zhotovitelem. Fakturace měla pouze formálně navodit stav, že jednotlivá plnění učinila společnost Zámek Týnec, ačkoli byla provedena samotným žalobcem. Žalobci nebyl uznán nárok na odpočet DPH, protože nebylo prokázáno,

že deklarovaná plnění přijal a že je použil pro svou ekonomickou činnost. V případě plnění deklarovaných vůči Zámek Týnec však byl žalobce osobou, která uvedla na daňovém dokladu daň, a byl proto dle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty povinen za obě uvedená zdaňovací období tuto daň odvést do státního rozpočtu. Správcem daně byl následně zohledněn opravný daňový doklad, vystavený žalobcem dle § 43 odst. 5 zákona o DPH dne 21. 12. 2011, týkající se stavebních prací pro Zámek Týnec ve zdaňovacím období IV. čtvrtletí 2008. Opravný doklad týkající se plnění pro Zámek Týnec ve zdaňovacím období III. čtvrtletí 2008 vystavený dne 12. 9. 2011 nebyl pro uplynutí tříleté prekluzivní lhůty stanovené v § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty uznán.

[4] Krajský soud vyhověl základní námitce ohledně nesprávné aplikace shora uvedeného ustanovení. Odkaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30 považoval za nepřipadný, neboť „nelze přehlédnout, že tento rozsudek stojí osamocně vedle desítek až stovek rozsudků NSS kladoucích důraz na průkaz existence uskutečnění zdanitelného plnění mnohdy bez ohledu na formální stav účetních dokladů“.

[5] Za nesprávný považoval i odkaz na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 31. 1. 2013, sp. zn. C-642/11 *Stroj trans EOOD*, ve kterém soud konstatoval, že „1) Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že: – osoba je povinna odvést daň z přidané hodnoty, kterou uvede na faktuře bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno; – z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury daň z přidané hodnoty, kterou přiznal, nelze vyvodit, že tato správa uznala, že uvedená faktura odpovídá uskutečněnému zdanitelnému plnění. 2) Zásady daňové neutrality, proporcionality a legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, přestože v opravném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury nebyla DPH přiznaná tímto vystavitelem opravena. Pokud se však vzhledem k daňovému úniku nebo nesrovnalosti, kterých se dopustil tento vystavitel nebo osoby, které se před ním účastnily plnění uplatňovaného za účelem vzniku nároku na odpočet, má za to, že plnění nebylo uskutečněno, musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby příjemce faktury prováděl ověření, která mu nepřísluší, prokázáno, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že uvedené plnění bylo součástí daňového úniku ve vztahu k dani z přidané hodnoty, ověření čehož je na předkládajícím soudu.“

[6] Výše uvedený závěr se prioritně vztahuje na „příjemce“, tj. v projednávané věci Zámek Týnec, nikoli na „vystavitele faktury“ - žalobce. Ve vztahu k „vystaviteli faktury“ jsou určující zejména body 35 až 37 citovaného rozsudku: „Z výše uvedeného kromě toho vyplývá, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně naučtované DPH, které jsou připomenuty v bodě 33 tohoto rozsudku, není daňová správa povinna v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naučtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem. Vzhledem k tomu, že taková ověřovací povinnost neexistuje, nelze z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila DPH přiznanou vystavitelem faktury, vyvodit, že tato správa uznala, že faktury vystavené posledně uvedeným odpovídají uskutečněným zdanitelným plněním. Unijní právo však nerylučuje, že příslušný správní orgán provede kontrolu, zda byla plnění naučtovaná osobou povinnou k dani uskutečněna, a že případně provede opravu daňového dluhu vyplývající z daňových přiznání podaných osobou povinnou k dani. Výsledek takové kontroly je – stejně jako přiznání k naučtované DPH podané vystavitelem faktury a uhrazení této daně posledně uvedeným – skutečností, kterou musí vnitrostátní soud zohlednit při posuzování toho, zda bylo v konkrétním případě uskutečněno zdanitelné plnění zakládající nárok příjemce faktury na odpočet“.

[7] Jestliže bylo v rámci důkazního řízení postaveno najisto, že plnění pro Zámek Týnec deklarovaná žalobcem nebyla uskutečněna, musely správní orgány na tuto skutečnost reagovat

pokračování

a daň na výstupu po žalobci nepožadovat, a to bez ohledu na překročení lhůty pro uplatnění opravných daňových dokladů uvedené v § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Jinak by došlo k absurdní situaci, kdy by správní orgány na základě zjištěného skutkového stavu (správně) odmítly uznat odpočet daně s ohledem na fiktivní charakter plnění, ale zároveň by z takto zjištěné fiktivní transakce požadovaly odvod daně, což by představovalo nepřijatelný formalismus, který by se opíral toliko o porušení pravidel o vedení účetnictví, nikoliv o skutečný stav.

[8] Ostatní žalobní námitky krajský soud zamítl.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] Stěžovatel napadá v záhlaví uvedený rozsudek kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Krajský soud pochybil už jen tím, že při svém posouzení nevycházel z jednotlivých žalobou napadených rozhodnutí, která se odlišují rozdílným skutkovým stavem a v tomto důsledku i rozdílným právním posouzením. Rozhodnutí krajského soudu je z tohoto důvodu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[11] Pro posouzení aplikace § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty je stěžejní rozhodnutí NSS č. j. 8 Afs 21/2014-30. Pouze v tomto rozhodnutí se soud výkladem uvedeného ustanovení v návaznosti na příslušnou judikaturu Soudního dvora zabýval. Ony desítky či stovky dalších rozhodnutí NSS, ze kterých krajský soud vycházel, se zabývají zcela jinou otázkou. Jde o otázku nároku na odpočet DPH v případě neprokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění.

[12] Stěžovatel cituje z judikatury Soudního dvora ve věci C-642/11 *Stroy trans EOOD*, jakož i z rozsudku NSS č. j. 8 Afs 21/2014-30, podle kterých „*tím, že povinnost odvést DPH uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudky Stadeco, odst. 28, Schmeink & Cofreth, odst. 57 a 61, Stroy trans EOOD, odst. 32). Tento výklad nevede k závěru, že by vystavená faktura zakládala vždy (tedy i pokud byla vystavena nesprávně, např. DPH byla uvedena bezdůvodně nebo v nesprávné výši) povinnost ubravit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. Podle Soudního dvora je na členských státech, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naúčtované daně. Možnost opravy by ovšem měla být poskytnuta pouze v případech, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz např. rozsudek Genius, odst. 18), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz např. rozsudek Schmeink & Cofreth, odst. 58). Zároveň právo EU nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení bezdůvodně vybraných daní, pokud by to vedlo k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani (rozsudek Stadeco, odst. 48 a 49, nebo rozsudek ze dne 10. 4. 2008, C-309/06, Marks & Spencer). Vrácení daně, která je dlužná pouze z důvodu jejího nesprávného uvedení na vystavené faktuře, proto může být podmíněno např. tím, že osoba povinná k dani dodatečně zašle příjemci poskytnutých služeb opravenou fakturu bez uvedení DPH (rozsudek Stadeco, odst. 51). S ohledem na uvedenou možnost opravy a na nebezpečí, že faktura bezdůvodně uvádějící DPH bude použita pro uplatnění nároku na odpočet, nemůže být podle Soudního dvora povinnost stanovená v čl. 203 směrnice 2006/112/ES považována za povinnost, která by dávala dlužné platbě charakter sankce (rozsudek Stroy trans EOOD, odst. 34)“.*

[13] Krajský soud se vůbec shora uvedenou argumentací nezabýval, pouze ji bez bližšího odůvodnění odmítl. I z tohoto důvodu je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[14] Další kasační námitka se týká zcela matoucího závěru krajského soudu, dle kterého nemá správce daně respektovat tříletou prekluzivní lhůtu stanovenou k možnosti opravit na daňovém dokladu nesprávně uvedenou DPH ve smyslu § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně nemůže ignorovat zákonem výslovně stanovenou úpravu. Stěžovatel připomíná, že opravné doklady ve vztahu ke zdaňovacímu období třetí čtvrtletí roku 2008 nebyly právě z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty zohledněny. Ve vztahu k rozhodnutí týkajícího se IV. čtvrtletí 2008 naopak žalobci plně vyhověl a veškeré opravné doklady akceptoval.

[15] V závěru kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasí s věcným posouzením žaloby. Je přesvědčen, že se v souladu s rozsudkem NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52 měl žalobce bránit proti rozhodnutím, kterými bylo přezkumné řízení nařízeno. V případě, kdy správce daně respektuje závazný právní názor nadřízeného správce daně a důvody, pro které byl přezkum nařízen, není možné proti výsledku přezkoumání brojit žalobou dle § 65 s. ř. s.

[16] Ve vyjádření žalobce ke kasačním důvodům namítá možnou opožděnost kasační stížnosti. Tvrzení stěžovatele, dle kterého mu bylo usnesení NSS ve věci doplnění kasačních důvodů doručeno dne 21. 5. 2018, nemá jak ověřit. Stejně tak nemá jak ověřit, zda byla poslední den 30 denní lhůty (21. 6. 2018) kasační stížnost podána k poštovní přepravě, či doručena do podatelny NSS až 22. 6. 2018.

[17] Žalobce doměření daně nerozumí, protože v jeho případě k žádnému daňovému úniku nedošlo, což potvrdil v průběhu kontroly i ředitel příslušného správce daně. Žalobci tedy vzniklo legitimní očekávání, že DPH dodatečně vyměřena nebude.

[18] Rozsudek krajského soudu považuje za přezkoumatelný, protože sporná otázka je bez ohledu na skutkové odlišnosti v obou případech stejná. Účelem § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty je bránit daňovým podvodům v případech, kdy neplátce účtuje DPH svému odběrateli, častěji v případech neodvedení DPH u fiktivních plnění. Výklad stěžovatele je činěn bez ohledu na konkrétní okolnosti věci.

[19] Argumentaci týkající se odmítnutí žaloby do rozhodnutí o výsledku přezkumu považuje za absurdní. Odvolání ani žaloba nejsou zákonem vyloučeny, navíc by při takovém výkladu zůstaly daňové subjekty bez jakékoliv ochrany, neboť proti nařízení přezkumu se nelze vždy efektivně bránit. Je přesvědčen, že důvody pro nařízení přezkumu nebyly v jeho věci dány, a tato nezákonnost nemůže být zhojena pouhým nepodáním žaloby.

[20] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas (usnesení ze dne 18. 5. 2018 k doplnění kasační stížnosti bylo stěžovateli doručeno do datové schránky dne 21. 5. 2018, doručena založena na č. l. 5 soudního spisu NSS; doplnění kasační stížnosti bylo podáno k poštovní přepravě dne 21. 6. 2018, obálka s poštovním razítkem založena na č. l. 25 soudního spisu NSS). Dále soud ověřil, že za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[22] Ze správního spisu soud ověřil, že žalobci byla na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí roku 2008. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce fakturoval stavební práce na opravě zámku Týnec společnosti Zámek Týnec (nyní PALLIARDI s. r. o.), současně pak ve stejném období fakturovala Zámek Týnec stavební práce žalobci. Ve III. čtvrtletí 2008 se při obou vzájemných fakturacích jednalo shodně o základ daně ve výši 932 500 Kč a DPH ve výši 177 175 Kč. Za IV. čtvrtletí 2008 šlo o fakturaci pro Zámek Týnec ve výši základ daně 1 715 881 Kč a DPH 326 017 Kč, dále základ daně ve výši 116 374 Kč a DPH ve výši 22 111 Kč. Doklady vůči žalobci od Zámek Týnec byly vystaveny na základ daně ve výši 2 037 500 Kč a DPH ve výši 387 125 Kč. Žalobci dále nebyl ve IV. čtvrtletí 2008 uznán odpočet DPH za nákup grafických prací, poskytnutých od Zámek Týnec, základ daně ve výši 60 000 Kč a DPH ve výši 11 400 Kč (tato částka není předmětem sporu, pozn. NSS).

[23] Vzájemná fakturace mezi žalobcem a Zámek Týnec byla učiněna pouze v souvislosti s čerpáním účelově vázaného finančního příspěvku v roce 2008 (dotace na opravu zámku pozn. NSS) a jeho finančním vypořádáním, které vyžadovalo předložení faktur vystavených zhotovitelem. Dle kontrolních závěrů byl žalobce dle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty povinen z plnění deklarovaných vůči Zámek Týnec za obě uvedená zdaňovací období daň uvedenou na dokladu odvést do státního rozpočtu. Správcem daně byl ještě v rámci kontroly následně zohledněn opravný daňový doklad, vystavený žalobcem dle § 43 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty dne 21. 12. 2011, týkající se stavebních prací pro Zámek Týnec ve zdaňovacím období IV. čtvrtletí 2008. Opravný doklad týkající se plnění pro Zámek Týnec ve zdaňovacím období III. čtvrtletí 2008, vystavený dne 12. 9. 2011 nebyl pro uplynutí tříleté prekluzivní lhůty stanovené v § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty uznán.

[24] K odvolání žalobce Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) zrušilo dodatečný platební výměr za III. čtvrtletí 2008 a změnilo dodatečný platební výměr za IV. čtvrtletí 2008 s odůvodněním, že nedošlo-li k uskutečnění ani přijetí deklarovaných plnění, neměl být žalobci uznán nárok na odpočet DPH, ale ani vyměřena DPH na výstupu.

[25] Dne 20. 12. 2013 dalo OFŘ podnět k přezkoumání shora uvedených rozhodnutí. Ve vztahu k IV. čtvrtletí 2008 mj. uvedlo, že správce daně opravný doklad č. 1104 ve vztahu ke stavebním pracím plně akceptoval a z ř. 210 a ř. 310 daňového přiznání prostřednictvím mínusu sporné částky vyloučil. OFŘ však dodatečný platební výměr změnilo a ř. 210 vynulovalo, na řádku č. 310 ponechalo základ daně za grafické práce, které žalobce v odvolání nerozporoval. Tímto postupem došlo k neoprávněnému navýšení nároku na odpočet DPH o 61 107 Kč.

[26] Rozhodnutími stěžovatele ze dne 20. 8. 2014 byl dle § 121 daňového řádu nařízen do obou rozhodnutí OFŘ přezkum s tím, že § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty je implementací čl. 203 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 29. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Ten stanoví, že DPH je povinná odvést každá osoba, která uvede daň na faktuře. Dle stěžovatele je ve vztahu ke stanovené povinnosti otázka, zda plnění bylo či nebylo zdanitelné, případně zda bylo či nebylo uskutečněno, irelevantní. Proti těmto rozhodnutím se žalobce bránil odvoláním, která Ministerstvo financí dne 4. 2. 2015 zamítlo.

[27] Výsledkem přezkumného řízení bylo potvrzení původních kontrolních závěrů a prvostupňová rozhodnutí (dodatečné platební výměry) byla změněna jen v části týkající se bankovního spojení. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům byla žalobou napadenými rozhodnutími stěžovatelem zamítnuta.



[28] Z výše uvedené podrobné rekapitulace daňového spisu je zřejmé, že již první námitka stěžovatele je důvodná. Správce daně ještě v rámci daňové kontroly ve vztahu k IV. čtvrtletí 2008 akceptoval opravný doklad č. 1104 ze dne 21. 12. 2011 v části týkající se sporných stavebních prací. Není tedy vůbec zřejmé, z jakého důvodu krajský soud žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele ze dne 24. 11. 2015, č. j. 121422/15/7100-20117-010212 zrušil. Žádné bližší odůvodnění z rozsudku seznatelné není. Tím krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[29] Ze stejných důvodů přisvědčil NSS i námitce nepřezkoumatelnosti vztahující se k odmítnutí závěrů kasačního soudu uvedených v rozsudku č. j. 8 Afs 21/2014-30. Tímto rozhodnutím byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ve věci aplikace § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud nesprávně dovodil, že uvedené ustanovení lze aplikovat pouze na přeshraniční plnění. Osmý senát při posouzení věci provedl podrobný výklad uvedeného ustanovení, který je implementací čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice a čl. 203 Směrnice a který proto vychází z konstantní a dlouhodobé judikatury Soudního dvora. Z té je přinejmenším zcela zřejmé, že mezi povinnostmi odvést DPH dle čl. 203 Směrnice a povinnostmi vztahující se k uskutečnění plnění, jež je předmětem DPH, je propastný rozdíl (viz např. rozsudky ze dne 18. 6. 2009, C-566/07 *Stadeco*, ze dne 19. 9. 2000, C-454/98 *Schmeink & Cofreth a Strobel*, ze dne 6. 11. 2003, C-78/02 až C-80/02 *Karageorgou a další*, ze dne 15. 3. 2007, C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*). Krajský soud proto nemohl bez jakéhokoliv bližšího odůvodnění závěry NSS uvedené v rozsudku osmého senátu odmítnout pouze s poukazem na obecnou judikaturu, dle které „*pro uplatnění DPH je stěžejní vždy existence uskutečnění zdanitelného plnění bez ohledu na formální stav účetních dokladů*“.

[30] Nepřezkoumatelná je i další úvaha krajského soudu ohledně výkladu prekluze: „*jestliže tedy bylo v rámci důkazního řízení postaveno najisto, že plnění pro Zámek Týnec s. r. o. deklarovaná žalobcem nebyla uskutečněna, musely správní orgány na tuto skutečnost reagovat a daň na výstupu po žalobci nepožadovat, a to bez ohledu na překročení lhůty pro uplatnění opravných daňových dokladů uvedené v § 43 odst. 4 zákona o DPH*“.

[31] Důsledkem prekluze je vždy zánik samotného subjektivního práva. Prekluze práva je založena na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu (blíže viz např. náleží ÚS ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/2007). Z jakého důvodu je krajský soud přesvědčen, že lze prekluzivní lhůty v tomto případě překročit, v odůvodnění napadeného rozsudku zcela chybí. Ostatně z odůvodnění rozsudku není ani zřejmé, zda opravné doklady byly či nebyly žalobcem uplatněny v prekluzivní lhůtě, jaká prekluzivní lhůta pro opravu daně na výstupu ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 platí, zda byla vůbec českým zákonem o dani z přidané hodnoty upravena, apod.

[32] S ohledem na vše výše uvedené je kasační stížnost důvodná.

[33] NSS naopak nepřisvědčil námitce, dle které měla být žaloba odmítnuta bez věcného projednání. Podle § 121 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, správce daně nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Řízení o přezkoumání

pokračování

rozhodnutí se rozpadá do dvou fází: v první dochází k nařízení přezkumného řízení; v následující k samotnému přezkumu rozhodnutí.

[34] Dle samotného daňového řádu neústí přezkumné řízení automaticky ve vydání nového rozhodnutí, jakkoliv byly původně předpoklady pro nařízení přezkumu naplněny. Zákon upravuje tři různé způsoby ukončení přezkumného řízení. Správce daně provádějící přezkum rozhodnutí změní nebo zruší, shledá-li nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Výsledné rozhodnutí je bez jakýchkoli pochybností rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., proti kterému se lze bránit odvoláním a následně žalobou ke správnímu soudu. Nedojde-li ke změně nebo zrušení přezkoumávaného rozhodnutí, správce daně řízení zastaví. Tak tomu bude ve všech případech, kdy správce daně následně zjistí, že odhalené vady neměly na zákonnost rozhodnutí vliv nebo nezákonnost rozhodnutí jednoduše dána není. Není tedy pravdou, že správce daně provádějící přezkum je, vázán právním názorem nadřízeného správce daně, povinen automaticky bez dalšího přezkoumávané rozhodnutí zrušit, případně změnit. Argumentace stěžovatele je v tomto ohledu zavádějící a nesprávná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[36] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 12. prosince 2019

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu