

SBÍRKA
ROZHODNUTÍ
NEJVYŠŠÍHO
SPRÁVNÍHO
SOUDU

11^{2023 / XXI. ROČNÍK / 30. 11. 2023}

OBSAH

4516	Územní a stavební řízení: účastenství vlastníka plavidla trvale zakotveného či vyvázaného u běhu vodního toku v řízení.....	732
4517	Rozšířený senát: lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň	737
4518	Utajované informace: odmítnutí poskytnutí utajované informace za účelem posouzení věrohodnosti jiné utajované informace.....	747
4519	Vojáci z povolání: omezení výše náhrady škody podle míry zavinění	750
4520	Daňové řízení: mezinárodní dožádání; materiální zahájení daňové kontroly.....	755

Územní a stavební řízení: účastenství vlastníka plavidla trvale zakotveného či vyvázaného u břehu vodního toku v řízení

Stavební zákon: hausbót či jiné plavidlo jako stavba

k § 2 odst. 3 a § 94k písm. e) zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)

k § 9 zákona č. 114/1995 Sb., o vnitrozemské plavbě

k vyhlášce č. 223/1995 Sb., o způsobilosti plavidel k provozu na vnitrozemských vodních cestách (v textu jen „vyhláška č. 223/1995 Sb.“)

I. Vlastnictví plavidla trvale zakotveného či vyvázaného u pozemku břehu vodního toku (např. tzv. hausbótu) nezakládá účast ve společném územním a stavebním řízení podle § 94k písm. e) zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu.

II. Hausbót ani jakékoliv jiné plavidlo ve smyslu § 9 zákona č. 114/1995 Sb., o vnitrozemské plavbě, třebaže je dlouhodobě situováno na jediném místě a je užíváno obdobně jako stavba, nepředstavuje stavbu ve smyslu § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, dokud není trvale vytaženo na souš nebo trvalým způsobem spojeno s pozemkem (pak by se již jednalo o výrobek plnicí funkce stavby, a tedy stavbu). Zákon o vnitrozemské plavbě a jeho prováděcí vyhláška (č. 223/1995 Sb., o způsobilosti plavidel k provozu na vnitrozemských vodních cestách) totiž představují speciální veřejnoprávní úpravu plavidel, a to včetně plovoucích zařízení jakožto plavidel postrádajících vlastní pohon a zařízení pro ovládnání, která vylučuje použití stavebněprávní regulace.

(Podle rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2023, čj. 54 A 28/2022-31)

Prejudikatura: č. 1838/2009 Sb. NSS a č. 2394/2011 Sb. NSS.

Věc: Agentura MM Praha, s. r. o., proti Krajskému úřadu Středočeského kraje o účastenství v řízení.

Dne 29. 6. 2021 stavebník požádal podle § 94j stavebního zákona o vydání společného povolení pro „rekreační objekt Hřiměždice č. p. XA“ spočívající ve výstavbě rekreační chaty v návaznosti na odstranění stávajícího rekreačního objektu téhož půdorysu s tím, že budou využity stávající vodní vrt a jímka na sousedním lesním pozemku.

Městský úřad Dobříš (stavební úřad) následně oznámil účastníkům řízení zahájení společného územního a stavebního řízení a poučil je o možnosti podat ve lhůtě do 15 dnů námitky proti spornému stavebnímu záměru a seznámit se s podklady pro rozhodnutí. Stavební úřad nepřizval žalobkyni jako účastníka řízení, mezi oslovenými účastníky řízení však bylo Povodí Vltavy, státní podnik, jakožto vlastník pozemku vývaziště Záběhlice 2 na říčním km 123,50 při levém břehu Vltavy, tj. k pozemku p. č. XD.

Žalobkyně požádala o postavení účastníka společného územního a stavebního řízení. Uvedla, že je vlastníkem hausbótu umístěného na pozemku vývaziště a plovoucích zařízení pro vyvázání plavidel, což je stavebnímu úřadu známo. Tvrdila, že má v těsné blízkosti stavebního pozemku pronajatý pozemek vývaziště a umístěna plavidla, realizace sporného stavebního záměru tak zasáhne do jejích práv.

Usnesením ze dne 16. 11. 2021 stavební úřad rozhodl, že žalobkyně v souladu s § 94k stavebního zákona není účastníkem společného územního a stavebního řízení o povolení stavby pro sporný stavební záměr. Není totiž vlastníkem stavby, ale plovoucího zařízení (hausbótu) umístěného na pozemku vývaziště a plovoucích zařízení pro vyvázání plavidel, která nejsou stavbou podle § 2 stavebního zákona. Žalobkyně není ani vlastníkem pozemku vývaziště, ani k němu neprokázala jiné věcné právo. Nejsou proto splněny požadavky § 94k stavebního zákona pro příznání postavení účastníka řízení. Z námitek rovněž nebylo zřejmé, jakým způsobem by mohl být

poškozen majetek žalobkyně vlivem sporného stavebního záměru. Současně stavební úřad žalobkyni sdělil, že ve společném řízení zatím jen podle § 94m stavebního zákona oznámil jeho zahájení.

Žalobkyně v odvolání uznala, že hausbót jako plovoucí zařízení není stavbou podle stavebního zákona, nicméně je již několik let nepřetržitě uvázan na místě a slouží k rekreačnímu pobytu a práci. Především se však jedná o majetek a vlastnické právo je ústavně chráněno. S ohledem na § 94k písm. e) stavebního zákona je proto třeba pečlivě provést správní uvážení a nejen mechanicky citovat zákon. Hausbót je movitá věc se souhlasem vlastníka uvázaná na jediném místě. Žalobkyně měla za to, že v řízení dle stavebního zákona má zůstat zachována možnost osob, jejichž základní práva budou dotčena, se proti takovému zásahu bránit. Dotčeno je i její právo na svobodné podnikání.

Rozhodnutím ze dne 11. 2. 2022 žalovaný odvolání žalobkyně zamítl.

Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Specifičnost situace spatřovala v tom, že hausbót jako plovoucí zařízení sice není stavbou ve smyslu stavebního zákona, ale ten její je na pozemku vývaziště uvázan již od roku 2009, má zbudována přídatná plovoucí zařízení (povolená tímžéž úřadem) a slouží k rekreačnímu pobytu. Je proto potřeba pečlivě zvážit, zda se § 94k stavebního zákona nevztahuje i na případ, kdy plovoucí zařízení jinak splňuje náležitosti stavby. Tvzení, že lze s hausbótem odplout a kotvit jinde, je už s ohledem na jeho rozměry, existenci přídatných plovoucích zařízení a shodné umístění již od roku 2009 dle žalobkyně nepřiléhavé.

Žalobkyně tvrdila, že bude zasažena činností spojenou s demolicí stávající stavby a výstavbou sporného stavebního záměru, stejně jako i kácením lesního porostu na stavebním pozemku. Hrozí zničení přístupové polní cesty vedoucí podél vodního toku z obce Hřiměždice, čímž by byl znemožněn přístup všem vlastníkům a uživatelům v dané lokalitě počínaje lomem v obci Hřiměždice a konče stavebním pozemkem, protože se jedná o jejich jedinou spojnicí. Navýší se též hluk a prašnost. Dále žalobkyně tvrdila, že stavebník v žádosti uvedl nepravdivé údaje. V minulosti měl navíc dle žalobkyně prokázat naprosté ignorování zákonů o ochraně životního prostředí.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že účastníky společného územního a stavebního řízení stanovuje § 94k stavebního zákona. Ani trvalé uvázání nemění nic na tom, že hausbót je plavidlo, které může odplout a kotvit jinde. Stavební zákon vymezuje účastníky na základě vlastnictví či věcného práva ke stavbám a pozemkům dotčeným stavebním záměrem. S ohledem na zásadu materiální pravdy (§ 3 správního řádu) nelze zakládat účastenství na domněnce, že stavebník předkládá nepravdivé údaje, jelikož to ověřuje stavební úřad v řízení. Stejně tak zájmy ochrany přírody a krajiny chrání příslušný orgán ochrany přírody.

Žalobkyně v replice uvedla, že žalovaný vychází z mylné představy, že hausbót je loď. Pojem „plovoucí zařízení“ definuje § 9 odst. 4 písm. d) zákona o vnitrozemské plavbě a § 2 odst. 4 vyhlášky č. 223/1995 Sb. K umístění plovoucího zařízení musí dát souhlas správce vodního toku, nicméně pohledem stavebního zákona se dle žalobkyně jedná svým způsobem o stavbu. Vedle toho se jedná o nezpochybnitelný majetek žalobkyně, které svědčí právo užívat pozemek vývaziště, což žalovaný nerozporoval. Správní orgány se tím však nezabývaly.

Krajský soud v Praze žalobu zamítl.

Z odůvodnění:

(...) [20] Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítala, že případ dlouhodobě ukotveného hausbótu je specifický a mělo by být pečlivě posouzeno, zda jeho vlastnictví přeci jenom nezakládá účast ve společném územním a stavebním řízení podle § 94k písm. e) stavebního zákona.

[21] Podle § 94k stavebního zákona *účastníkem společného územního a stavebního řízení je*

a) stavebník,

b) obec, na jejímž území má být požadovaný stavební záměr uskutečněn,

c) vlastník stavby, na které má být požadovaný stavební záměr uskutečněn, není-li sám stavebníkem, nebo ten, kdo má ke stavbě jiné věcné právo, není-li sám stavebníkem,

d) vlastník pozemku, na kterém má být požadovaný stavební záměr uskutečněn, není-li sám stavebníkem, nebo ten, kdo má jiné věcné právo k tomuto pozemku,

e) osoba, jejíž vlastnické právo nebo jiné věcné právo k sousedním stavbám anebo sousedním pozemkům nebo stavbám na nich může být společným povolením přímo dotčeno.

[22] Podmínění účasti v řízení vlastnickým nebo jiným věcným právem k sousední stavbě anebo pozemku je typické pro všechna správní řízení a postupy v režimu stavebního zákona, např. pro územní řízení (§ 85), stavební řízení (§ 106) a kolaudační řízení (§ 122a odst. 1). Z judikatury lze shrnout, že za věcné právo není považována např. smlouva o budoucí kupní smlouvě (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 8. 2011, čj. 2 As 81/2011-131) či nájemní smlouva, a naopak relevantním věcným právem je věcné břemeno „práva bydlení“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 17. 2. 2009, čj. 2 As 25/2007-118, č. 1838/2009 Sb. NSS, obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2009, čj. 5 As 5/2009-76). Účastenství žalobkyně ve společném územním a stavebním řízení proto nelze s ohledem na ustálenou judikaturu správních soudů dovodit z nájemní smlouvy, kterou žalobkyně ostatně ani správním orgánům a ani soudu nedoložila. Úmyslem zákonodárce bylo, aby se řízení v režimu stavebního zákona účastnily pouze ty osoby, jejichž právní vztahy ke stavbám a pozemkům v sousedství stavebního záměru jsou trvalejšího charakteru, a proto z okruhu těchto osob vyloučil nájemce a vůbec jakékoliv osoby nemající k těmto nemovitostem věcná práva. Jakkoliv lze smluvním právem mnohdy docílit obdobného výsledku jako v případě práva věcného (s výjimkou vázanosti právních nástupců smluvních stran), podstatný rozdíl zůstává v tom, že věcná práva jsou povinně zapisována v katastru nemovitostí v rozsahu podle § 11 odst. 1 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), zatímco zápis nájemníků a pachtýřů je nepovinný (a dříve ani možný nebyl). Teprve zápisem do katastru nemovitostí je podle § 1105 občanského zákoníku nabýváno vlastnické právo k nemovité věci a totéž platí pro zřízení práva stavby (§ 1243 odst. 2 občanského zákoníku), služebnosti (§ 1262 odst. 1 občanského zákoníku) a reálného břemene (§ 1305 občanského zákoníku). Bez takového zápisu by byl okruh účastníků řízení pro stavební úřad prakticky nezjistitelný.

[23] Záписy v katastru nemovitostí jsou navíc veřejné, což umožňuje stavebnímu úřadu snadno určit okruh možných účastníků řízení. Nadto provedení zápisu podléhá vkladovému řízení, což přináší vyšší míru právní jistoty, nežli je tomu v případě nájemních či obdobných vztahů, kde smlouva nemusí mít úředně ověřený podpis (§ 2237 občanského zákoníku v případě nájmu bytu nebo domu). Právní úprava § 94k písm. e) stavebního zákona je proto legitimní a soud nemá pochybnost o jejím souladu s ústavním pořádkem. V závislosti na obsahu nájemní smlouvy nebo jiného užívacího titulu k sousednímu pozemku se ostatně nájemce může obrátit na pronajímatele a požádat jej, aby z pozice vlastníka chránil pokojné užívání pronajatého pozemku tím, že si osvojí námitky nájemce a uplatní je ve společném řízení jako své vlastní. Pokud tak neučiní, je záležitostí jejich soukromoprávních vztahů, zda takové jednání bude porušením smlouvy ze strany pronajímatele, zda to bude důvod pro požadavek na slevu na nájemném v případě realizace projednávaného stavebního záměru či zda nájemci žádny takový nárok nevznikne a bude na něm, aby případně ukončil nájemní smlouvu a najmul si jiný pozemek, na němž nebude takto rušen. Skutečnost, že ve specifických případech, jako je v tomto případě pronájem pozemku státu (ve správě státního podniku), není příliš pravděpodobné, že by pronajímatel hájil práva nájemce, ústavnost zákonné úpravy nezpochybnuje, neboť nájemní vztah nepředstavuje ústavně chráněnou hodnotu, tou je až samotné vlastnické právo. Potřeba ochrany se pak liší u vlastnictví k věcem movitým a nemovitým, jelikož věci movité jsou již z jejich podstaty přemístitelné, a proto jim není třeba (na rozdíl od nemovitostí) poskytovat zvýšenou ochranu před vlivy, jimž se lze vyhnout právě změnou jejich umístění.

[24] Ze shora citovaného § 94k stavebního zákona je zřejmé, že se jedná o taxativní výčet možných účastníků společného řízení a že v návaznosti na tvrzení žalobkyně se jí může potenciálně týkat jedině jeho písmeno e) za předpokladu, že by hausbót a související plovoucí zařízení žalobkyně byly stavbou (o pozemky se totiž zjevně nejedná).

[25] V této souvislosti je třeba připomenout, že podle § 2 odst. 3 stavebního zákona se stavbou rozumí *veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Dočasná stavba je stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání. Za stavbu se považuje také výrobek plnící funkci stavby. Stavba, která slouží reklamním účelům, je stavba pro reklamu.*

[26] Pokud žalobkyně dlouhodobě uvázaný hausbót považuje „svým způsobem za stavbu“, bylo by možné uvažovat snad jen o tom, že žalobkyně směřuje k označení hausbótu za výrobek plnící funkci stavby. Pojem výrobku

plnicího funkci stavby definoval Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 8. 12. 2010, čj. 10 Ca 280/2008-78, č. 2394/2011 Sb. NSS takto: „*Pojmu, výrobek plnicí funkci stavby' je nutno rozumět tak, že se jedná o výrobek, který plní takovou funkci, jakou obvykle plní stavby ve smyslu § 2 odst. 3 [stavebního zákona]. Nejpodstatnějším charakteristickým znakem výrobku plnicího funkci stavby ve smyslu stavebního zákona je to, že se jedná o výrobek umístěný na určitém konkrétním místě trvale nebo dlouhodobě. Takovým výrobkem může být např. i silniční vozidlo.*“ Podle městského soudu je nezbytné posuzovat každý případ individuálně, podstatné je dlouhodobé a nemobilní umístění výrobku.

[27] Další výklad podává rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2017, čj. 9 As 342/2016-21: „*Za stavbu se dle citovaného ustanovení považují i výrobky, které svým účelem, k němuž mají být užívány, plní funkce, které by jinak plnily stavby vzniklé stavební či montážní technologií. Určující je účel, k němuž mají tyto výrobky sloužit. Jak uvádí komentář, jedním z příkladů výrobků plnicího funkci stavby jsou zahradní domky, které si stavebníci jako zkompletovaný celek zhotovují u výrobce zakoupí, aby jej jako takový umístili na konkrétním pozemku a následně užívali jako ‚klasickou' stavbu vzniklou stavební činností. Obdobným příkladem jsou tzv. mobilní domy. V okamžiku, kdy tento výrobek ztratí svoji mobilitu, tj. pokud by bylo záměrem jeho majitele osadit jej na pozemek s tím, že má začít plnit jako svůj základní účel funkci stavby (např. pro bydlení či rekreaci), pak takový výrobek plně podléhá povolovacím režimům dle stavebního zákona.*“

[28] V případě hausbótu i vývaziště je posouzení oproti „klasickým“ výrobkům plnicího funkci stavby ovšem rozdílné tím, že se jedná o výrobky plovoucí na vodě. Nejedná se přitom o vodní díla ani o vodohospodářské úpravy [srov. definice v § 55 zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon); jejich účelem totiž není nakládání s vodami, jež by vyžadovalo povolení, jelikož dle § 7 odst. 1 vodního zákona samotné užití povrchových vod k plavbě (a odběru vody potřebné k provozu plavidel) takové povolení není třeba, a nejde ani o zemní práce podstatně měnící přirozené koryto vodního toku], na které by se podle § 115 odst. 1 vodního zákona uplatnil podpůrné režim stavebního zákona. Umístění hausbótu nepodléhá ani souhlasu vodoprávního úřadu podle § 17 odst. 1 vodního zákona.

[29] Jak žalobkyně správně uvádí, jak v případě hausbótu, tak i vývaziště se jedná o plavidlo dle § 9 odst. 4 zákona o vnitrozemské plavbě, konkrétně pak o plovoucí zařízení dle písm. d) zmíněného ustanovení a § 2 odst. 3 vyhlášky č. 223/1995 Sb., případně by ale mohlo jít též o loď dle § 9 odst. 4 písm. a) zákona o vnitrozemské plavbě, pokud by hausbót disponoval vlastním pohonem a řízením.

[30] Podle § 2 písm. d) zákona o vnitrozemské plavbě se pro účely tohoto zákona plavidlem rozumí *ovladatelné těleso určené k pohybu nebo stání na vodě, zejména za účelem přepravy osob a nákladu nebo nesení strojů a zařízení.*

[31] Podle § 2 písm. j) zákona o vnitrozemské plavbě se pro účely tohoto zákona vývazištěm rozumí *místo vybavené vyzazovacími zařízeními určené pro stání plavidel pomocí úvazů.*

[32] Podle § 9 odst. 4 zákona o vnitrozemské plavbě se plavidla dělí na

a) lodě,

b) malá plavidla, jejichž délka trupu je menší než 20 metrů; malým plavidlem není 1. plavidlo určené k přepravě více než 12 cestujících,

2. plavidlo určené k vlečení nebo tlačení jiných než malých plavidel a

3. plavidlo určené k vedení bočně svázané sestavy jiných než malých plavidel,

a) plovoucí stroje, kterými jsou zařízení schopná plavby vybavená jeřábem, bagrem, beranidlem nebo jiným mechanickým zařízením a určená pro práce na vodní cestě nebo v přístavu; plovoucím strojem není zařízení určené k přepravě osob a nákladu,

b) plovoucí zařízení, kterými jsou zařízení schopná plavby s výjimkou zařízení podle písmene c); plovoucí zařízení zpravidla není určeno k opakovanému přemísťování, a

c) plovoucí tělesa, kterými jsou vory, konstrukce, předměty nebo pevná seskupení předmětů schopná plavby; plovoucí tělesem není těleso určené k přepravě cestujících a nákladu.

[33] Podle § 2 odst. 2 vyhlášky č. 223/1995 Sb. základním znakem lodě je její určení pro

a) dopravu osob, nákladů nebo nesených zařízení,

b) dopravu jiných plavidel vlečením, tlačáním nebo bočním vedením, nebo

c) jiné účely spojené s opakovaným přemísťováním po vodní cestě.

[34] Podle § 2 odst. 4 vyhlášky č. 223/1995 Sb. základním znakem plovoucího zařízení je, že není vybaveno vlastním strojním pohonem ani zařízením pro své ovládání při plavbě a je zpravidla vyvázané nebo jinak upevněné na stálém stanovišti. Plovoucím zařízením je např. plovoucí přístavní můstek, plovoucí dok, plovoucí garáž, plovoucí plovárna, botel apod.

[35] Jelikož sama žalobkyně uvádí, že její hausbót je plovoucí zařízení, což žalovaný nepochybně, soud předpokládá, že hausbót splňuje základní znaky plovoucího zařízení podle § 2 odst. 4 vyhlášky č. 223/1995 Sb., tj. postrádá vlastní pohon a zařízení pro své ovládání při plavbě. Přitom je třeba zdůraznit, že plavbou se podle § 2 písm. b) zákona o vnitrozemské plavbě rozumí nejenom pohyb plavidla, ale i stání plavidla na vodní cestě, přičemž vodní cestou se podle písmene a) téhož ustanovení rozumí mj. vodní tok, tedy i řeka Vltava, na které kotví hausbót žalobkyně. Zákonodárce přitom výslovně počítá s tím, že některá plavidla většinu své aktivní služby nestráví v aktivním pohybu po vodních tocích, rybnících a jezerech, nýbrž budou toliko zakotvená/vyvázaná v přístavu nebo užívána jiným převážně stacionárním způsobem. Pro zahrnutí pod pojem plavidla je totiž určující samotná (zamýšlená) schopnost plavby, aniž by bylo rozhodné, zda tato schopnost bude využívána k přemísťování po vodních tocích či nikoliv.

[36] Ovšem ani skutečnost, že schopnost plavby není využívána k přemísťování plavidla, z něj nečiní výrobek plnicí funkci stavby, a tedy stavbu ve smyslu stavebního zákona, protože již sama skutečnost, že zařízení zamýšleně plave na hladině, znamená, že se jedná o zařízení mobilní. To se může projevit např. v případech hrozících povodní, vážného sucha, zamrznutí vodního toku či obdobných situací, které mohou vyvolat z bezpečnostních důvodů potřebu přemístění plovoucího zařízení do chráněného místa, ačkoliv za běžných podmínek zůstává na stále stejném místě. Stejně tak např. maringotka nebo lůžkový železniční vůz sice nedisponují ani vlastním pohonem, ani vlastním řízením, lze je obývat a mohou být dlouhodobě odstaveny na jednom místě, ale i tak zůstávají z důvodu zachování možnosti jejich pohybu (odtažení) silničním či drážním vozidlem, a nejsou stavbou podléhající stavebnímu zákonu. Tak by tomu bylo teprve tehdy, pokud by ztratily schopnost pohybu, např. by byla odmontována kola či podvozek, podvozek by byl zahrnut zeminou nebo přibetonován, popřípadě by byly jinak relativně stálým způsobem připevněny k pozemku. Analogicky tomu se tak hausbót může stát výrobkem plnicí funkci stavby, ale teprve tehdy, byl-li by znehybněn tím, že by byl v zásadě natrvalo přemístěn na souš nebo by byl relativně stálým způsobem připevněn k břehovému pozemku či ke dnu pozemku, na němž se nachází vodní tok, (což by ovšem bylo s ohledem na přirozené kolísání hladiny nepraktické), např. pokud by byl přivařen na kovovou konstrukci, takže by již nemohl samostatně plovat (tím by zároveň ztratil povahu plavidla dle zákona o vnitrozemské plavbě). Naopak samotné podložení konstrukcí bránící dosednutí na dno v tomto směru hausbót ještě neimobilizuje (při vyšší hladině je zachována schopnost odplout), nicméně taková konstrukce by stavbou podléhající ingerenci (specializovaného) stavebního úřadu mohla být. Dostačující není ani relativně snadno oddělitelné spojení v podobě lan a řetězů nebo rozpojitelných kabelů či hadic.

[37] Výklad o tom, že lze některá plavidla považovat „svým způsobem za stavby“ by tak šel proti úmyslu zákonodárce, aby veškerá plavidla podléhala režimu zákona o vnitrozemské plavbě. Není přitom důvodu se ani obávat, že by plavidla zůstávala zcela neregulovaná a mohla ohrožovat své uživatele či okolí. Podle § 10 odst. 1 zákona o vnitrozemské plavbě totiž všechna plavidla podléhající evidenci podle tohoto zákona (blíže viz § 14 odst. 4, který z evidence v podstatě vyjímá jen plavidla do 2 tun nižší než 2 m a o rozměrech menších než 10 m, což patrně hausbót nespĺňuje) podléhají schválení technické způsobilosti.

[38] Vývaziště také představuje institut práva vnitrozemské plavby, který je blíže vymezen v § 8a zákona o vnitrozemské plavbě. Předmětné ustanovení upravuje, že vývaziště (případně též přístaviště, překladiště a kotviště)

lze na sledované vodní cestě provozovat pouze na základě povolení plavebního úřadu vydaného na žádost osoby, která hodlá vývaziště provozovat. Dlouhodobé vyvázání plavidla má proto svůj vlastní povolovací režim, který je v případě, že se jedná o plovoucí zařízení, zcela nezávislý na stavebním zákonu a jde zcela mimo pravomoc stavebního úřadu [vyjma souhlasu dle § 17 odst. 1 písm. a) vodního zákona s umístěním plovoucího zařízení]. Podle § 3 odst. 2 ve spojení s přílohou č. 2 „Seznam dopravně významných vodních cest“ zákona o vnitrozemské plavbě je přitom sledovanou vodní cestou i daný úsek řeky Vltavy. Současně § 9 až § 21 zákona o vnitrozemské plavbě stanovují úpravu toho, zda a jak mají být jednotlivá plavidla registrována plavebním úřadem a rovněž jak má být posuzována a schvalována jejich technická způsobilost.

[39] Neexistuje zde proto žádná mezera v právu, kterou by snad soud byl nucen výkladově překlenout a dovodit, že plavidlo je třeba považovat za stavbu. Zákon o vnitrozemské plavbě a jeho prováděcí vyhláška č. 223/1995 Sb. představují speciální veřejnoprávní úpravu plavidel, a to včetně plovoucích zařízení jakožto plavidel postrádajících vlastní pohon a zařízení pro ovládání, která vylučuje použití stavebněprávní regulace jak na jejich „umístění“ (zakotvení, vyvázání), tak i z pohledu účastenství jejich vlastníka v jiných řízeních podle stavebního zákona, dokud neztratí povahu plavidla v zásadě trvalým znehynbáním.

[40] Je třeba uvést, že vývaziště může být stavbou podle stavebního zákona, ale také nemusí. Obdobně jako hausbót, pokud jen plave na hladině a je k břehu přivázáno lany, řetězy či jiným relativně snadno rozpojitelným způsobem, je plavidlem a vymyká se režimu stavebního zákona. Pokud by však bylo vývaziště pevně spojeno s břehovým pozemkem nebo s kůly zaraženými do dna říčního pozemku, pak by se jednalo o stavbu ve smyslu § 2 odst. 3 stavebního zákona. Pokud by taková stavba byla samostatným předmětem vlastnictví a vlastnila ji žalobkyně, a nikoliv (od ní odlišný) vlastník pozemku, pak by bylo třeba se zabývat, zda by vlivy sporného stavebního záměru a jeho realizace mohly potenciálně ovlivnit výkon vlastnického práva k vývazišti jakožto stavbě. Ve vztahu ke konstrukční charakteristice vývaziště a tomu, zda by mohlo být stavbou, (obdobně jako k eventuálnímu pevnému a obtížně oddělitelnému spojení hausbótu s přilehlými pozemky) však žalobkyně žádná žalobní tvrzení neuplatnila, resp. výslovně je označuje za plovoucí zařízení, což by ovšem znamenalo, že jakožto plavidla nemohou být stavbou. Stejně tak i v řízení před správními orgány žalobkyně výslovně označila jak hausbót, tak vývaziště za plovoucí zařízení, a dokonce výslovně uznala, že se nejedná o stavby dle stavebního zákona. Za takových okolností není ani na soudu, ani nebylo na stavebním úřadu a žalovaném, aby podrobněji tuto otázku a přesnost tvrzení žalobkyně vylučujících její účastenství v řízení blíže proěřovali.

[41] Soud proto dospěl k závěru, že hausbót ani vývaziště žalobkyně nejsou výrobkem plnicím funkci stavby ve smyslu § 2 odst. 3 stavebního zákona, jelikož sama žalobkyně tvrdí, že jsou plovoucími zařízeními, a tedy nejsou trvalým způsobem spojeny s pozemkem bez možnosti plavby. Současně žalobkyně ani nedoložila, že by měla k pozemku vývaziště či jinému přilehlému pozemku jakékoliv věcné právo (např. věcné břemeno související s dlouhodobým zakotvením hausbótu). Žalobkyně tím pádem nenaplnila požadavky § 94k písm. e) stavebního zákona na to, aby se mohla stát účastníkem společného územního a stavebního řízení, a mohla své vlastnické právo k plovoucímu zařízení jakožto movitým věcem uplatňovat jen prostřednictvím (řáděně o řízení vyrozuměného) vlastníka pozemku, na němž je má na základě nájemní smlouvy umístěny. Širší ochrana jejího vlastnického práva v územním a stavebním (a tedy i společném) řízení není nezbytná, jelikož plovoucí zařízení v jejím vlastnictví jsou přemístitelná. Stavební úřad tedy postupoval správně, když se žalobkyní nejednal jakožto s účastnicí řízení.

Rozšířený senát: lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň

k § 141 odst. 1 větě první a odst. 2 daňového řádu

Daňový subjekt je dle § 141 odst. 2 daňového řádu oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně. Subjektivní lhůta stanovená v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu (do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň) se pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nepoužije.

(Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2023, čj. 2 AfS 363/2019-50)

Přjudikatura: č. 1438/2008 Sb. NSS, č. 1778/2009 Sb. NSS, č. 3396/2016 Sb. NSS, č. 4170/2021 Sb. NSS, č. 4278/2022 Sb. NSS a č. 4329/2022 Sb. NSS; nález Ústavního soudu č. 30/1998 Sb.

Věc: ARGO LOGISTICS, s. r. o., proti Odvolacímu finančnímu ředitelství o daň z přidané hodnoty, o kasačních stížnostech žalobkyně.

V této věci šlo o posouzení právní otázky, zda pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší platí vedle objektivní lhůty odpovídající lhůtě pro stanovení daně i lhůta subjektivní, jež by běžela do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž daňový subjekt zjistil, že daň má být nižší než poslední známá daň.

Žalobkyně podala dne 29. 9. 2016 k poštovní přepravě dodatečná daňová přiznání na nižší daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2008 a červenec 2008. Správci daně byla podání doručena dne 5. 10. 2016. Za den zjištění rozdílu oproti poslední známé dani žalobkyně označila 29. 9. 2016. Nesprávná výše dosud tvrzené a stanovené daně pro obě zdaňovací období měla být důsledkem toho, že žalobkyně nesprávně odvedla daň za plnění, která však neuskutečnila. Že plnění ve skutečnosti nebyla poskytnuta, se však dozvěděla až z odůvodnění rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 7. 4. 2016, čj. 5 Cmo 31/2016-211, který nabyl právní moci dne 12. 7. 2016. Jednalo se o rozsudek ve věci právního sporu žalobkyně se společností ČD Cargo, a. s., v němž Vrchní soud v Olomouci na konci odůvodnění konstatoval, že pohledávky vyúčtované žalobkyní společností ČD Cargo na základě 4 faktur spadajících do uvedených zdaňovacích období neměly reálný podklad. Za tyto faktury nicméně žalobkyně v minulosti již odvedla DPH.

Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) rozhodnutími ze dne 24. 2. 2017 zastavil doměřovací řízení zahájené podáním dodatečných daňových přiznání na nižší daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2008 a červenec 2008. Shledal totiž, že v řízeních nebylo možné pokračovat pro zjevnou nepřípustnost podání dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu spočívající v pozdním podání dodatečných daňových přiznání na nižší daňovou povinnost.

Žalovaný rozhodnutí ze dne 20. 11. 2017 na základě odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí správce daně tak, že nově byla doměřovací řízení zastavena nikoli podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, nýbrž podle § 106 odst. 1 písm. e) téhož zákona. Důvodem pro zastavení řízení i v rozhodnutích žalovaného zůstala opožděnost podání dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Zákonný požadavek na včasnost jeho podání plyne podle žalovaného z § 141 odst. 2 daňového řádu ve spojení s jeho odstavcem 1. Ve zbývajícím rozsahu žalovaný prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

Podle žalovaného pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší stanoví daňový řád subjektivní lhůtu do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil důvody pro jeho podání. Zmíněný rozsudek Vrchního soudu v Olomouci byl žalobkyni doručen dne 12. 7. 2016, kdy rovněž nabyl právní moci; žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že právě tehdy se žalobkyně dozvěděla, že její daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2008 a červenec 2008 má být nižší. Aby tedy bylo její dodatečné daňové přiznání včasné s ohledem na subjektivní lhůtu zakotvenou v § 141 odst. 2 daňového řádu, muselo by být správci daně doručeno nejpozději dne 31. 8. 2016, kdy uvedená lhůta uplynula.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutím žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Ten nejprve žalobu proti jednomu z napadených rozhodnutí vyloučil k samostatnému projednání a následně obě žaloby rozsudky shodného obsahu ze dne 6. 11. 2019, čj. 9 Af 1/2018-53 a čj. 9 Af 7/2018-46, zamítl. Nezotožnil se s námitkou sporující samotnou existenci subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Přisvědčil názoru žalovaného, že § 141 odst. 1 daňového řádu vymezuje jak lhůtu objektivní, tak lhůtu subjektivní. Subjektivní lhůta podle městského soudu počíná běžet okamžikem zjištění rozdílu mezi dani, která má být skutečně odvedena, a poslední známou dani a končí uplynutím posledního dne měsíce následujícího po měsíci, v němž ke zjištění rozdílu došlo. Existence subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a její délka vyplývají přímo ze znění zákona a z jeho jazykového výkladu. Objektivní lhůta podle věty druhé § 141 odst. 1 daňového řádu pak vymezuje nejzazší možný termín pro podání dodatečného daňového přiznání, kterým je konec lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Uplyne-li jedna ze lhůt, zanikne oprávnění daňového subjektu, bez

ohledu na to, že druhá lhůta ještě neuběhla. Z důvodové zprávy vyplývá, že pokud neuplyne subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, je daňový subjekt oprávněn dodatečné přiznání podat po celou dobu běhu objektivní lhůty podle § 141 odst. 1 věty druhé daňového řádu. Subjektivní lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost nižší potvrdil rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, čj. 1 Afs 238/2014-52.

Městský soud odmítl i žalobní námitku, že subjektivní lhůta má pouze pořádkovou povahu. Jedná se o lhůtu prekluzivní, u které marným uplynutím lhůty právo daňového subjektu podat daňové přiznání na nižší daňovou povinnost zaniká. Pakliže je daňový subjekt ze zákona oprávněn podat takové přiznání pouze v této lhůtě, pak *a contrario* jindy než v této lhůtě k tomu oprávněn logicky není. Je totiž rozdíl v tom, zda je podání dodatečného daňového přiznání povinností daňového subjektu (má-li být daň vyšší než daň dosavadní), nebo je takový úkon naopak jeho oprávněním (v případě nižší daně, než je dosud stanovena). Závěr o prekluzivním charakteru subjektivní lhůty podpořil městský soud odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2006, čj. 5 Afs 75/2005-65, ze dne 5. 10. 2006, čj. 7 Afs 158/2005-73, a ze dne 30. 9. 2015, čj. 7 Afs 219/2015-22; k tomu podotkl, že judikaturu Nejvyššího správního soudu k předchozí úpravě daňového řízení (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) lze vztáhnout v rozsahu posuzované právní otázky i na právní úpravu současnou (podle daňového řádu), a to pro podobnost obou zákonů.

Městský soud nepřisvědčil žalobkyni ani v tom, že dnem, kdy se dozvěděla o nižší daňové povinnosti, měl být až den 27. 9. 2016, kdy jí bylo zprostředkováno stanovisko daňového poradce k daňovým konsekvencím zmiňovaného rozsudku Vrchního soudu v Olomouci a současně doporučeno podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň. Soudní řízení ve věci sporných faktur trvalo několik let, a žalobkyně tak měla příležitost seznámit se s možnými následky toho kterého rozhodnutí v daňové oblasti již v průběhu řízení. Zákon spojuje počátek běhu subjektivní lhůty přímo se zjištěním, že daň má být rozdílná od poslední známé daně. Tuto skutečnost žalobkyně zjistila již z rozsudku, jímž byly faktury vystavené společnosti ČD Cargo shledány neopodstatněnými. Z toho mohla a měla i při obvyklých (nikoli nutně odborných) znalostech sama dovodit, že jí odvedená daň za plnění z těchto faktur nebyla odvedena důvodně. Městský soud uzavřel, že pro počátek běhu subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání byl rozhodný den 12. 7. 2016; lhůta tedy uplynula posledním dnem měsíce srpna 2016. Podala-li žalobkyně dodatečné daňové přiznání až dne 5. 10. 2016, učinila tak až po marném uplynutí lhůty.

Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti oběma rozsudkům městského soudu obsahově shodné kasační stížnosti. Trvala na tom, že daňový řád nestanovuje subjektivní lhůtu pro podání daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Jazykový výklad, o který se primárně opřel městský soud při interpretaci § 141 odst. 2 daňového řádu, nemůže být ve světle judikatury Ústavního soudu rozhodující výkladovou metodou. Důvodová zpráva k § 141 odst. 2 daňového řádu uvádí, že *„zásadní změna se navrhuje ohledně možnosti uplatnit dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování na nižší daň. Odstavec 2 stanoví podmínky, za nichž lze toto dodatečné daňové tvrzení na daň nižší podat, přičemž je pro něj stanovena stejná lhůta jako při podání dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň vyšší. Lhůta se tak oproti stávající právní úpravě prodlužuje na stejnou dobu, po kterou trvá povinnost podávat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň vyšší.“* Vzhledem k tomu, že povinnost daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší trvá dle § 141 odst. 1 daňového řádu po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně, je zřejmé, že po stejnou dobu trvá rovněž právo daňového subjektu na podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu tedy svým odkazem směřuje ke lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, nikoli k jednoměsíční subjektivní lhůtě dle § 141 odst. 1 tohoto zákona.

Ve vztahu k subjektivní lhůtě se nemůže jednat o lhůtu prekluzivní, nýbrž pořádkovou. Pokud by se jednalo o subjektivní lhůtu prekluzivní, potom by nutně musela být prekluzivní lhůtou i lhůta pro podání daňového přiznání na daň vyšší dle § 141 odst. 1 daňového řádu. Takový závěr je však absurdní, neboť například úmyslným zmeškáním subjektivní lhůty by se daňový subjekt efektivně vyhnul povinnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší. Odkazoval-li městský soud v napadeném rozsudku na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu, ta se týkala předchozí právní úpravy, která byla odlišná. Jak subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší, tak i subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší,

je lhůtou pořádkovou. Slouží k určení okamžiku vyměření daně či k určení, zda došlo k podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší včas, anebo zda je zde důvod pro uložení pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu.

Podle § 144 odst. 2 daňového řádu platí, že *za den doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování a bylo-li dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.* Zákon tak výslovně předpokládá situaci, kdy dojde k opožděnému podání dodatečného daňového přiznání, tj. ke zmeškání subjektivní lhůty, a přesto dojde k vyměření daně. Subjektivní lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání na nižší daň lze přirovnat ke lhůtě pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu s tím, že ani tato lhůta není svou povahou prekluzivní. Ostatně s nedodržení lhůty dle § 141 odst. 2 není výslovně spojován zánik práva, jako je tomu naopak v případě lhůt uvedených v § 71 odst. 3, § 107 odst. 3 a 4, § 228 odst. 1 a § 155 odst. 7 daňového řádu.

Třetí okruh kasačních námitek se týkal nesprávného určení počátku běhu subjektivní lhůty (pro případ, že by Nejvyšší správní soud shledal existenci této lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší).

Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem odmítl argumentaci stěžovatelky dovozující pořádkový charakter subjektivní lhůty poukazem na § 144 odst. 2 daňového řádu. Uvedené ustanovení se zabývá doměřením daně v souladu s tvrzením daňového subjektu a upravuje shodnou logikou postupy při vyměření daně a při doměření daně v případech, kdy správce daně neměl pochybnosti o správnosti, úplnosti či průkaznosti řádného či dodatečného daňového přiznání. V tomto případě však k doměření daně v souladu s podaným dodatečným daňovým přiznáním nedošlo.

Druhý senát Nejvyššího správního soudu, kterému byla věc přidělena, spojil řízení o obou kasačních stížnostech podaných stěžovatelkou dle § 39 odst. 1 s. i. s. ke společnému projednání. Zároveň věc postoupil rozšířenému senátu.

Postupující senát při předběžném posuzování věci zjistil, že Nejvyšší správní soud se k otázce existence subjektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší již vyjádřil. Dosavadní judikatura má za to, že pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší platí vedle objektivní lhůty pro jeho podání, odpovídající lhůtě pro stanovení daně, i lhůta subjektivní, jež skončí koncem měsíce následujícího po měsíci, v němž daňový subjekt zjistí, že daň má být nižší než poslední známá daň. Uvedl to v rozsudku ze dne 23. 11. 2020, čj. 5 Afs 237/2018-41, a v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, čj. 1 Afs 238/2014-52.

Druhý senát naproti tomu dospěl k odlišnému názoru. Ze samotné dikce § 141 daňového řádu vyplývá, že centrální částí celého ustanovení je jeho odstavec 1, který se týká povinnosti daňového subjektu podat daňové přiznání na daň vyšší. Odstavce 2 a 3 a odstavec 4 pak upravují oprávnění daňového subjektu (tj. nikoli jeho povinnost) podat daňové přiznání na daň nižší či daňové přiznání se změněnými údaji bez změny poslední známé daně. Pravidla obsažená v uvedených odstavcích pak představují jakýsi pokyn k obdobnému či přiměřenému užití odstavce 1 stran časových parametrů při uplatnění práv podle odstavců 2 a 3 a podle odstavce 4. Ustanovení o povinnosti tak má být obdobné či přiměřeně užito na práva. Zákon žádného z těchto pojmů („obdobně“, „přiměřeně“) neužívá, nicméně pokyn ke zhruba takovému způsobu užití pravidel o povinnosti na práva plyne z formulací užívajících pojem „ve lhůtách podle odstavce 1“, které lze nalézt jak v odstavci 2, tak v odstavci 4.

Zákonný text rozlišuje v případech, kdy používá odkazy na odstavec 1, situace, kdy (i) odkazuje na celý tento odstavec, a snad tedy na obě lhůty (jde o odstavce 2 a 4), a situace, kdy (ii) odkazuje pouze na lhůtu subjektivní (v odstavcích 6 a 7). Ve skutečnosti ovšem formulace zákona jasně nejsou. V odstavci 4 se užívá slova „lhůty“, tj. množného čísla, zatímco v odstavci 2 slova „lhůta“ (jednotné číslo), přičemž oba odstavce odkazují vždy na celý odstavec 1 a oba upravují podobnou materii (právo, nikoli povinnost, podat dodatečné daňové přiznání).

Povaha objektivní lhůty k podání dodatečného daňového přiznání je vcelku jasná – povinnost podat daňové přiznání na daň vyšší zaniká spolu se zánikem práva státu vyměřit daň, tedy uplynutím lhůty pro stanovení daně (viz zejména § 148 odst. 1 věta první daňového řádu a další ustanovení o prodloužení této lhůty). Právním následkem uplynutí lhůty je zde tedy zánik povinnosti daňové přiznání podat. Z této logiky současně plyne

i pořádková, a nikoli prekluzivní povaha lhůty subjektivní – povinnost podat dodatečné přiznání na daň vyšší končí až uplynutím lhůty pro stanovení daně, trvá tedy i poté, co uplyne lhůta subjektivní. Subjektivní lhůta zde tedy na rozdíl od objektivní lhůty nezpůsobuje zánik povinnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší; její nedodržení má pro daňový subjekt vést k jinému následku: povinnosti platit pokutu za opožděné tvrzení daně, a navíc ještě penále, pokud by tuto povinnost nesplnil nikdy [§ 250 odst. 4 a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, viz též § 251 odst. 4 větu první téhož zákona *a contrario*].

Ve světle výše uvedeného je třeba vykládat pravidla o lhůtách týkajících se práva podle odstavce 2. Že mají být na situace dodatečných daňových přiznání na daň nižší užita ustanovení o obou lhůtách, snad plyne z dikce té části odstavce 2, která odkazuje na odstavec 1. Pokud jde o lhůtu objektivní, je věc jasná. Složitější je však situace u subjektivní lhůty. Pokyn zákonodárce ohledně subjektivní lhůty podle věty první odstavce 1 je takový, že právním následkem nedodržení této lhůty daňovým subjektem nemá být zánik povinnosti daňové přiznání na daň vyšší podat, nýbrž trvání této povinnosti i nadále do jejího zániku uplynutím lhůty objektivní, případně do jejího zániku opožděným splněním, za současného nástupu sekundárních povinností sankčního charakteru. Takovouto sekundární povinnost však nelze najít v případě, kdy podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je právem, avšak nikoli povinností daňového subjektu. Za běžných okolností by neucíňení relevantního právního jednání, jež je v dispozici potenciálně jednajícího (může, ale nemusí relevantně jednat, a to podle své vůle), ve lhůtě k tomu vymezené mělo vést k zániku práva takto jednat. Výslovná zmínka o zániku práva podle odstavce 2 však chybí. V daňovém řádu nelze nalézt ani obecné ustanovení, které by subsidiárně uvádělo, že marným uplynutím lhůty k uplatnění práva toto právo zaniká.

Silným argumentem pro závěr, že i v případě podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nemá mít uplynutí subjektivní lhůty za následek zánik práva toto přiznání podat, je § 144 odst. 1 a zvláště pak odst. 2 daňového řádu, podle nichž *neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem [...]. Za den doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, a bylo-li dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Ze závěrečné pasáže odstavce 2, jakož i jiných částí tohoto ustanovení plyne, že zákonodárce nečiní žádný rozdíl mezi dodatečným daňovým přiznáním na daň vyšší a na daň nižší. S oběma zachází stejně i ohledně dne doručení fiktivního platebního výměru – u obou zejména počítá s tím, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno opožděně. Stěží opožděnost může spojovat s objektivní lhůtou, neboť ta je svázána se lhůtou pro stanovení daně, v níž jedině lze vyměřit či doměřit daň (§ 148 odst. 1 věta první daňového řádu *a contrario*). Podání dodatečného daňového přiznání po lhůtě pro stanovení daně proto nemůže vést k dodatečnému vyměření daně platebním výměrem, nýbrž musí vést k zastavení daňového řízení. Pravidlo o dni vydání fiktivního platebního výměru v případě opožděného podání dodatečného daňového přiznání se tedy musí vztahovat na nedodržení jiné lhůty, přičemž jiná než subjektivní nepřipadá v úvahu. I uvedené ustanovení tedy naznačuje, že u práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší subjektivní lhůta buď vůbec není, anebo je, ale ne taková, že by její marné uplynutí znamenalo zánik práva toto přiznání podat.*

Pokud zákonodárce na právo podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší vskutku chtěl vztáhnout obdobu subjektivní lhůty podle věty první odstavce 1 (a toto možná měl v úmyslu, odkázal-li v odstavci 2 na lhůtu podle celého odstavce 1, tedy na lhůtu tvořenou kombinací lhůty subjektivní a objektivní), měl by mít tento jeho normativní počín nějaký právní následek, neboť obecně vzato racionální zákonodárce jen výjimečně tvoří pravidla chování bez právních následků. Jediným myslitelným právním následkem nedodržení subjektivní lhůty v takovém případě může být zánik práva podat dodatečné daňové přiznání marným uplynutím subjektivní lhůty k jeho podání. Tento následek by přitom bylo třeba dovodit z obecných principů práva a ze smyslu a účelu lhůt jako nástrojů k dosažení právní jistoty. To by bylo obecně vzato možné i ve veřejném právu, ovšem jen za předpokladu, že by nedošlo ke zkrácení práv daňového subjektu oproti rozsahu práv, jež plyne z prostého znění zákona. Výklad daňových zákonů nad rámec prostého znění zákona způsobem, jež jde k tíži daňového subjektu, je totiž zásadně nepřipustný. Princip *in dubio pro libertate* je ostatně řadu let součástí stále judikatury Nejvyššího správního soudu.

Postupující senát uzavřel, že v důsledku nejasnosti zákonné úpravy je pravidlo, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší je třeba podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že jeho daň byla stanovena v nesprávné výši (pokud vskutku takové pravidlo z odstavce 2 v kombinaci s odstavcem 1 plyne), imperfektní, tedy právním pravidlem, jehož nedodržení nemá právní následek. V takovém případě je jediným časovým omezením práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší objektivní lhůta spojená se lhůtou pro stanovení daně.

Dalším silným argumentem pro uvedený závěr jsou i rozdíly v podmínkách pro splnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň vyšší a pro využití práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší. U povinnosti se v odstavci 1 vychází z toho, že daňový subjekt je povinen určitým způsobem (a v určité lhůtě) jednat, zjistí-li, že *daň má být vyšší než poslední známá daň*. V odstavci 2 však je daňový subjekt oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, *jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši*. U práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší tedy text zákona v odstavci 2 vůbec neuznává onoho subjektivního prvku, na nějž je navázáno započítání běhu subjektivní lhůty, a sice zjištění samotného daňového subjektu, že daň má být nižší než poslední známá daň. Zákon zmiňuje jiný rozhodný rys – objektivní skutečnost pravomocného stanovení daně v nesprávné výši. Pokud by racionální zákonodárce chtěl, aby i u práva podle odstavce 2 mělo být rozhodným rysem zjištění samotného daňového subjektu, že daň má být nižší než poslední známá daň, lze předpokládat, že by i v tomto odstavci užil stejných slov, zvláště pak učinil-li tak v jiných ohledech (zákon zejména pro oba typy situací důsledně užívá shodných pojmů „daň má být vyšší/nižší než poslední známá daň“). Je tedy velmi dobře možné, že zákonodárce ve skutečnosti nezamýšlel u dodatečného daňového přiznání na daň nižší zavádět vedle objektivní lhůty navázané na lhůtu pro stanovení daně i lhůtu subjektivní a odkaz na „lhůtu podle odstavce 1“ mýnil (jazykově nedůsledně) pouze jako odkaz na lhůtu objektivní, zakotvenou ve druhé větě odstavce 2, neboť zamýšlel po celou dobu běhu této objektivní lhůty daňovému subjektu umožnit provést korekci daňové povinnosti v jeho prospěch.

Stát ostatně nic netratí na tom, uplatní-li daňový subjekt své právo podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší později než bezprostředně poté, co si ohledně konkrétní daňové povinnosti uvědomí, že takové právo má. Jediným účelem aplikace subjektivní lhůty na oprávnění k podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší by byla právní jistota, že z důvodu, od jehož zjištění daňovým subjektem by subjektivní lhůta začala běžet, by po jejím uplynutí již nebylo možno toto přiznání podat. Uvedený důsledek je ovšem ve značném napětí se základním cílem správy daní, a sice správným zjištěním a stanovením daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

Podle názoru postupujícího senátu je tedy jediným časovým omezením práva podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší objektivní lhůta spojená se lhůtou pro stanovení daně. Tento právní názor však druhý senát nemohl zaujmout sám, neboť by se odchýlil od právního názoru již vyjádřeného ve shora citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozsudky Městského soudu v Praze i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

V. Pravomoc rozšířeného senátu

[27] Rozšířený senát nejprve zvážil, zda má pravomoc rozhodnout spornou právní otázku (§ 17 odst. 1 s. ř. s.).

[28] Ověřil, že v rozsudku čj. 5 Afs 237/2018-41, bodech 30 až 33, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*stěžovatelka nedodržela ani subjektivní lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání podle § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu. [...] Stěžovatelka měla podat daňové přiznání do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistila, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Skutečnost (tvrzení stěžovatelky), že část plnění z ledna 2013 nebyla dodána a další část byla reklamována, musela být stěžovatelce nepochybně známa nejpozději dne 31. 5. 2013, neboť tohoto dne vystavila dobropis 6313. Subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání proto marně uplynula dne 30. 6. 2013. [...] Stěžovatelka nebyla oprávněna provést opravu daně v dodatečném daňovém přiznání ve smyslu § 43 ZDPH a § 141 odst. 2 daňového řádu již proto, že nedodržela ani jednu z lhůt pro podání dodatečného daňového*

priznání.“ Podobně v rozsudku čj. 1 Afs 238/2014-52, bodu 23, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*podle tohoto ustanovení* [§ 141 odst. 2 daňového řádu] *byl daňový subjekt oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 citovaného ustanovení podat dodatečné daňové priznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než byla poslední známá daň, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Lhůtou bylo třeba rozumět dle § 141 odst. 1 daňového řádu dobu do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt předmětné skutečnosti zjistil.*“ Z uvedeného je zřejmé, že přinejmenším v těchto rozhodnutích Nejvyšší správní soud shledal, že daňový subjekt má právo podat dodatečné daňové priznání na daň nižší dle § 141 odst. 2 daňového řádu pouze „ve lhůtě dle odst. 1“, která zahrnuje vedle objektivní lhůty pro stanovení daně též lhůtu subjektivní, která běží do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž se daňový subjekt dozvěděl, že daň byla stanovena v nesprávné výši, tj. vyšší, než měla být.

[29] V nyní projednávané věci se postupující senát proti tomuto názoru prvního a pátého senátu vymezuje, a naopak se ztotožňuje s názorem stěžovatelky, že subjektivní lhůtu stanovenou v § 141 odst. 1 daňového řádu pro povinnost podat dodatečné daňové priznání na daň vyšší nelze vůbec aplikovat na oprávnění podat dodatečné daňové priznání na daň nižší dle § 141 odst. 2 daňového řádu.

[30] Pro založení pravomoci rozšířeného senátu je podstatné to, že druhý senát v usnesení o postoupení této věci rozšířenému senátu dospěl k názoru odlišnému od názoru vysloveného v rozsudcích čj. 5 Afs 237/2018-41 a čj. 1 Afs 238/2014-52. Pravomoc rozšířeného senátu k rozhodnutí o této otázce je tedy dána.

VI. *Názor rozšířeného senátu na spornou právní otázku*

[31] Jádrem sporu v posuzované věci je výklad § 141 odst. 2 ve spojení s odst. 1 daňového řádu.

[32] Ustanovení § 141 daňového řádu zní:

Dodatečné daňové priznání a dodatečné vyúčtování

1) *Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové priznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.*

2) *Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové priznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém priznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.*

3) *Dodatečné daňové priznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné, pokud některé z rozhodnutí, z něhož vyplývá poslední známá daň, bylo učiněno podle pomůcek nebo vydáno na základě sjednání daně.*

4) *Daňový subjekt je oprávněn ve lhůtách podle odstavce 1 podat dodatečné daňové priznání nebo dodatečné vyúčtování, kterým se nemění poslední známá daň, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené.*

5) *V dodatečném daňovém priznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového priznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.*

6) *Lhůta podle odstavce 1 věty první neběží po dobu, kdy není přípustné podat dodatečné daňové priznání nebo dodatečné vyúčtování.*

7) *Daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je shodná s lhůtou podle odstavce 1 věty první.*

[33] Z hlediska gramatického výkladu je nejprve třeba upozornit, že v odstavci 1, který se týká podání dodatečného daňového priznání na daň vyšší než poslední známá daň, jsou uvedeny dvě lhůty. V první větě je stanovena lhůta subjektivní, která se odvíjí ode dne, kdy daňový subjekt zjistil, že jeho skutečná daňová povinnost je odlišná od daně pravomocně stanovené správcem daně. Ve druhé větě pak je pro podání dodatečného daňového priznání stanovena lhůta objektivní, která je shodná se lhůtou pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu). Na to

pak navazují další ustanovení obsažená v § 141 daňového řádu. V odstavcích 6 a 7 se výslovně odkazuje na lhůtu obsaženou v „odstavci 1 věty první“, tj. na subjektivní lhůtu. V odstavci 4 se odkazuje na obě „lhůty“ stanovené v odstavci 1, tj. lhůtu subjektivní i objektivní.

[34] Od takto jednoznačně v jednotlivých odstavcích § 141 daňového řádu stanovených lhůt se pak odlišuje odstavec 2, který odkazuje na „lhůtu podle odstavce 1“, aniž by však jasně specifikoval, na kterou ze lhůt stanovených v odstavci 1 odkazuje (zda na lhůtu subjektivní nebo na lhůtu objektivní). V legislativní činnosti platí zásada, že pokud je záměrem zákonodárce označit stejný předmět či stanovit shodné pravidlo, použije k tomu shodného výrazu. Naopak pokud použije jiných slov (výrazů), jde o indikátor, že význam takto použitých odlišných slov má být zpravidla vykládán rovněž odlišně (zásada terminologické jednoty, resp. zákazu synonymického výkladu, blíže srov. Wintř, J. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013, s. 53 až 56). To platí především při výkladu různých ustanovení téhož předpisu, a tím spíše je třeba tuto zásadu zohlednit při výkladu jediného ustanovení (zde § 141 daňového řádu). Při zohlednění této zásady pak lze učinit závěr, že slovy „ve lhůtě podle odstavce 1“ použitými v § 141 odst. 2 není míněna lhůta subjektivní, neboť v takovém případě by zákonodárce logicky použil stejných slov jako v odstavcích 6 a 7 (tj. „lhůta podle odstavce 1 věty první“), které nepochybně odkazují právě na tuto lhůtu. Slova použitá na začátku odstavce druhého pak zřejmě nemají být vykládána ani tak, že by odkazovala na obě lhůty stanovené v odstavci 1, neboť v takovém případě by byl použit stejný výraz jako v odstavci 4 („ve lhůtách podle odstavce 1“), který jasně odkazuje na subjektivní i objektivní lhůtu stanovenou v prvním odstavci. Vylučovací metodou potom lze dospět k závěru, že se jedná o lhůtu objektivní, jako onu „lhůtu podle odstavce 1“, na niž odstavec 2 odkazuje.

[35] Je ostatně logické, že „lhůtou podle odstavce 1“ musí být míněna právě lhůta objektivní. Pokud by tomu tak nebylo, vedlo by to k závěru, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší je možné podat i po uplynutí lhůty pro stanovení daně. To by ovšem bylo absurdní, neboť takové podání by nemohlo vést k doměření daně dle § 143 daňového řádu.

[36] Rozšířený senát si je vědom toho, že „*jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.)*.“ (nález ÚS ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb.). Shora naznačený výklad § 141 odst. 2 daňového řádu učiněný gramatickou metodou je proto nutné ověřit za pomoci dalších výkladových metod.

[37] Při historickém výkladu zákonů lze zpravidla vycházet z vůle historického zákonodárce zjistitelné například z důvodové zprávy k danému předpisu, je-li k dispozici, zejména pokud z historie projednávání v zákonodárných orgánech nevyplývá vůle odchýlit se od původního předloženého návrhu, k němuž byla důvodová zpráva zpracována. Zejména je tedy třeba ověřit, zda výsledně schválený text daného ustanovení odpovídá zpracovanému návrhu, k němuž se důvodová zpráva vyjadřuje, respektive, zda z debaty zákonodárců (zachycené ve stenografických záznamech z jednání Poslanecké sněmovny či Senátu) nelze seznat jiný úmysl, který by záměr vyjádřený v důvodové zprávě relativizoval či mu protičil (srov. k tomu obecně usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 11. 11. 2021, čj. 4 Ao 3/2021-117, č. 4278/2022 Sb. NSS, „*ohnisko náklady*“, body 24, 29 a 30).

[38] V případě daňového řádu lze uvést, že byl projednáván Parlamentem jako vládní návrh zákona (sněmovní tisk č. 685/0, funkční období 2006–2010). Ustanovení § 141 nebylo v průběhu projednávání návrhu jakkoli dotčeno změnami, navrhované znění je shodné se zněním schváleným, včetně označení jako § 141. Rozšířený senát zde upozorňuje, že ačkoli § 141 byl následně novelizován s účinností od 1. 1. 2012 zákonem č. 458/2011 Sb., shora citované relevantní části tohoto ustanovení týkající se lhůt nijak změnou dotčeny nebyly. Ani z průběhu diskusí ve Sněmovně a v Senátu nelze zjistit cokoli, co by modifikovalo záměr vyjádřený v důvodové zprávě.

[39] Důvodová zpráva k § 141 odst. 2 daňového řádu uvádí následující: „*Zásadní změna se navrhuje ohledně možnosti uplatnit dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování na nižší daň. Odstavec 2 stanoví podmínky, za nichž lze toto dodatečné daňové tvrzení na daň nižší podat, přičemž je pro něj stanovena stejná lhůta jako při podání dodatečného přiznání nebo dodatečného vyúčtování na daň vyšší. Lhůta se tak oproti stávající právní úpravě prodlužuje na stejnou dobu, po kterou trvá povinnost podávat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň vyšší.*“ Z citované pasáže nevyplývá záměr tvůrců tohoto ustanovení vázat oprávnění k podání dodatečného

daňového přiznání na daň nižší na běh subjektivní lhůty, nýbrž pouze záměr omezit toto oprávnění lhůtou objektivní (tj. lhůtou pro stanovení daně).

[40] Zde lze připomenout, že v zákoně o správě daní a poplatků, ve znění účinném do konce roku 2010, bylo dodatečné daňové přiznání upraveno v § 41, jehož odstavec 1 (první tři věty) zněl takto: *Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání.*

[41] Závěru o možnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší po celou dobu běhu (objektivní) lhůty pro stanovení daně nijak neodporuje ani teleologický výklad, ostatně přílehavé úvahy v tomto směru uvedl druhý senát v usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu. Takové oprávnění daňového subjektu je zcela v souladu s cílem správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně; ostatně dodatečné daňové přiznání jako základ pro naplnění tohoto cíle uvádí výslovně § 1 odst. 3 daňového řádu. Veřejné rozpočty v důsledku liknavosti daňového subjektu při uplatnění jeho práva na podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nebudou nelegitimně poškozeny. Prostředky odpovídající případnému přeplatku na daní, který může v důsledku podání daňového přiznání na daň nižší a následného stanovení daně v souladu s tímto dodatečným daňovým přiznáním vzniknout, nejsou totiž nijak úročeny; důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nemůže být pochybení správce daně (§ 141 odst. 2 na konci daňového řádu), které by jinak mohlo mít (při splnění dalších podmínek) za následek povinnost zaplatit úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu. Případné odložení podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší tak může přinést určitou újmu pouze samotnému daňovému subjektu, který tak prodlužuje dobu, po kterou nemůže nakládat s daní, kterou uhradil v nesprávné (vyšší) výši.

[42] Chybějící subjektivní lhůta dle § 141 odst. 1 věty první daňového řádu ve vztahu k dodatečnému daňovému přiznání na daň nižší pak neznamená ani ohrožení samotného smyslu a účelu lhůt. Tím je „*snižování entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích (což hraje zejména důležitou roli z hlediska dokazování v případech sporů), urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů. Tyto důvody vedly k zavedení lhůt již před tisíci lety.*“ (shora citovaný náleze ÚS sp. zn. Pl. ÚS 33/97, též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 2. 2022, čj. 4 As 65/2018-85, č. 4329/2022 Sb. NSS, ZŠ a MŠ KLAS, bod 97). Oprávnění podat daňové přiznání na daň nižší totiž bude i nadále omezeno lhůtou objektivní, tj. lhůtou pro stanovení daně.

[43] Zbývá dodat, že protějškem oprávnění daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší (v případě, že daňový subjekt zjistí, že daň byla stanovena v nesprávné výši) je oprávnění správce daně zahájit daňovou kontrolu a doměřit daň z moci úřední (srov. § 143 odst. 1 daňového řádu). Daňový řád pak takové oprávnění správce daně rovněž omezuje pouze lhůtou pro stanovení daně, aniž by stanovil jakoukoli subjektivní lhůtu. Potřeba určité rovnováhy mezi oprávněními správce daně a daňového subjektu při možnosti dosáhnout revize stanovené daně zohlednil ostatně rozšířený senát v usnesení ze dne 2. 8. 2007, čj. 1 Afs 20/2006-60, č. 1438/2008 Sb. NSS, na které poukazuje i stěžovatelka. Rozšířený senát zde uvedl, že „*daňový subjekt, kterému vzniká dle ustanovení § 41 odst. 1 d. ř. možnost předložit dodatečné daňové přiznání proto, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo daňová ztráta vyšší, je může platně podat v těchž objektivních lhůtách, jaké zákon stanoví správcům daně pro vyměření daně, doměření daně. [...] Je nutné odmítnout výklad, který by omezil lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání z důvodu daňové povinnosti vyšší anebo daňové ztráty nižší pro daňový subjekt na lhůtu měsíční subjektivní a tříletou objektivní, zatímco správce daně by mohl provádět daňovou kontrolu za stejné zdaňovací období, a to i opakovaně, v maximální lhůtě deseti let.*“ Je třeba upřesnit, že v uvedeném usnesení se rozšířený senát zabýval otázkou běhu objektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání dle § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

[44] I pokud by rozšířený senát vedle gramatického výkladu předestřené výše považoval za srovnatelně přesvědčivý i takový jazykový výklad úvodní části § 141 odst. 2 daňového řádu, který přijal městský soud v napadených rozsudcích a který prosazuje žalovaný, tj. že slova „ve lhůtě podle odstavce 1“ mohou znamenat odkaz na obě lhůty uvedené v odstavci 1, nevedlo by to k odlišnému závěru. Jak totiž rozšířený senát uvedl již v rozsudku ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, *Komerční banka*, bod 57, „je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost (těmto je nutno rozumět i podmínky omezení práva svoji daňovou povinnost snížit) byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. [...] Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu.“ Princip *in dubio mitius* rozšířený senát dále zopakoval v řadě dalších rozhodnutí (srov. např. usnesení ze dne 16. 2. 2016, čj. 10 Afs 186/2014-60, č. 3396/2016 Sb. NSS, *Spolana*, bod 34, nebo ze dne 25. 3. 2021, čj. 8 As 287/2020-33, č. 4170/2021 Sb. NSS, *Vracení soudního poplatku při odmítnutí žaloby NSS*, bod 44). Jak bylo shora vysvětleno, jazykový výklad nevztahující odkaz v § 141 odst. 2 daňového řádu na subjektivní lhůtu uvedenou v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu je přinejmenším srovnatelně přesvědčivý jako výklad přijatý městským soudem (resp. i NSS v rozsudcích čj. 5 Afs 237/2018-41 a čj. 1 Afs 238/2014-52), navíc tento výklad přijatý rozšířeným senátem podporují i další výkladové metody. Přesvědčivost opačného výkladu je ostatně značně oslabena již tím, že nutné předpokládá legislativně technickou nedůslednost zákonodárce, který mohl ve vykládaném ustanovení použít jasné formulace využitě v dalších odstavcích, avšak neučinil tak.

[45] Rozšířený senát závěrem upozorňuje, že v posuzované věci se jedná o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období března a července 2008. V této době neexistovala dostatečná implementace práva na opravu daně z přidané hodnoty dle čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty mimo případy uvedené v § 42 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2011. Proto právo plátce daně vyplývající z uvedeného přímo účinného ustanovení směrnice muselo být realizováno pomocí nejbližšího nástroje českého daňového práva, tj. dodatečného daňového přiznání (rozsudek NSS ze dne 8. 11. 2012, čj. 7 Afs 75/2012-47). Od 1. 4. 2011 s účinností zákona č. 47/2011 Sb. zákonodárce tento nedostatek odstranil a umožnil v § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty opravu daně i v jiných případech. I taková oprava se sice děje podáním dodatečného daňového přiznání, pro jeho uplatnění je však stanovena v § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty zvláštní lhůta (do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost přiznat původní plnění). Pro období od dubna 2011 se tedy již lhůta stanovená v § 43 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty pro opravu daně z přidané hodnoty užije namísto obecné lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší stanovené v § 141 odst. 2 daňového řádu.

VII. Shrnutí názoru rozšířeného senátu

[46] Rozšířený senát tedy uzavírá, že daňový subjekt je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší ve lhůtě pro stanovení daně. Subjektivní lhůta stanovená v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu (do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň) se pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší nepoužije.

VIII. Závěr

[47] Vzhledem k právě uvedenému již není namístě zabývat se další argumentací stěžovatelky, kterou uvedla pouze pro případ, že by Nejvyšší správní soud přitakal městskému soudu v tom, že subjektivní lhůtu dle § 141 odst. 1 věty první je třeba aplikovat i na dodatečné daňové přiznání na daň nižší. Jedná se o námitky týkající se případné pořádkové povahy takové subjektivní lhůty a rovněž otázky okamžiku, od něhož by započal běh subjektivní lhůty v posuzované věci.

[48] Rozšířený senát ze shora uvedených důvodů přistoupil k rozhodnutí o věci samé. V posuzované věci městský soud i žalovaný opřeli svůj závěr, že stěžovatelka nebyla oprávněna k podání dodatečných daňových přiznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období března a července 2008, výlučně o nedodržení subjektivní lhůty uvedené v § 141 odst. 1 větě první daňového řádu. V případě obou kasačními stížnostmi napadených rozsudků městského soudu je proto naplněn důvod pro jejich zrušení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[49] Zároveň v dalším řízení by městský soud nemohl učinit nic jiného než podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit pro nezákonnost obě rozhodnutí žalovaného, proti nimž stěžovatelka podala žaloby. Rozšířený senát proto obě

rozhodnutí zrušil dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

4518

Utajované informace: odmítnutí poskytnutí utajované informace za účelem posouzení věrohodnosti jiné utajované informace

k zákonu č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti

Jestliže si soud vyžádá utajovanou informaci za účelem posouzení věrohodnosti jiné utajované informace, předané správnímu orgánu již v rámci správního řízení, a zpravodajská služba ji odmítne soudou poskytnout s odůvodněním, že se tím zvýší riziko vyvrázení, znemožňuje tak soudou plnit jeho specifickou roli v přezkumu správních rozhodnutí, jejichž podkladem jsou utajované informace. Takový postup zpravodajské služby je navíc v rozporu se samotnou podstatou poskytování informací v některém ze stupňů utajení podle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, i nutnou vzájemnou důvěrou mezi výkonnou a soudní složkou státní moci, pokud jde o nakládání s těmito informacemi.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2023, čj. 1 Azs 87/2023-32)

Prejudikatura: č. 3667/2018 Sb. NSS a č. 4031/2020 Sb. NSS; nálezy Ústavního soudu č. 136/2007 Sb. ÚS (sp. zn. II. ÚS 377/04) a č. 322/2001 Sb.; rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 4. 6. 2013, ZZ (C-300/11); rozsudky velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 9. 2017, *Regner proti České republice* (stížnost č. 35289/11), a ze dne 15. 10. 2020, *Muhammad a Muhammad proti Rumunsku* (stížnost č. 80982/12).

Věc: A. S. proti Komisi pro rozhodování ve věcech cizinců o zrušení platnosti povolení k trvalému pobytu, o kasační stížnosti žalované.

Žalovaná zrušila rozhodnutím ze dne 23. 1. 2023 povolení k trvalému pobytu žalobce podle § 77 odst. 2 písm. a) zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o pobytu cizinců“). Shledala, že je zde důvodné nebezpečí, že by žalobce mohl ohrozit bezpečnost státu, a to se zohledněním jeho dosavadní nežádoucí činnosti v oblasti ruských krajaných aktivit, podporujících zájmy ruské státní moci. K tomuto závěru dospěla na základě utajované informace poskytnuté Bezpečnostní informační službou. Současně mu stanovila lhůtu k vycestování z území podle § 77 odst. 3 téhož zákona.

Žalobce proti napadenému rozhodnutí brojil žalobou u Městského soudu v Praze. V průběhu soudního řízení vyzval městský soud přípisem ze dne 2. 5. 2023 zpravodajskou službu k objasnění zdrojů, o které svá tvrzení týkající se žalobce opírá, aby mohl posoudit jejich věrohodnost. Zpravodajská služba odpověděla na výzvu soudou sdělením ze dne 10. 5. 2023, jež mělo taktéž povahu utajované informace.

Městský soud žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 16. 5. 2023, čj. 10 A 11/2023-54, zrušil a věc vrátil žalované k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že žalovaná ve spolupráci se zpravodajskou službou neunesla své důkazní břemeno ohledně neslučitelnosti žalobcova povolení k trvalému pobytu a jeho setrvání na území se zájmy České republiky. Shledal, že neurčitost tvrzení zpravodajské služby mu znemožňují učinit si představu o věrohodnosti poskytnutých informací. U žádného z popsanych typů žalobcova jednání totiž nevedla, jakým způsobem se o něm dozvěděla, a to ani v konkrétní, ani v obecné podobě. Z utajovaných informací nebylo třeba jen v hrubých rysech zřejmé ani to, jaký typ zdroje nebo jakou metodu k získání informací využila (tedy např. zda šlo o použití operativně pátrací techniky, sledování žalobce nebo jiných osob či výpověď agenta), tím méně pak jakékoli konkrétní okolnosti získání těchto informací. Zpravodajská služba pouze uvedla, že použila určitý počet zdrojů, a zhodnotila stupeň jejich spolehlivosti.

Ve sdělení doručeném soudu dne 10. 5. 2023 zpravodajská služba pouze uvedla, že již orgánům státu předala veškeré informace týkající se tohoto případu, které mohla, a že žádné další informace o svých zdrojích a metodách neposkytne, neboť by to ohrozilo její důležitý zájem. Městský soud proto shrnul, že je na zpravodajské službě, aby vyhodnotila, zda je pro ni větším rizikem poskytnutí požadovaných informací příslušnému státnímu orgánu, nebo nemožnost použít je jakožto podklady pro vydání jakéhokoli rozhodnutí zasahujícího do veřejných subjektivních práv osob.

Žalovaná (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, ve které uvedla, že utajovaná informace poskytnutá Bezpečnostní informační službou byla dostatečně konkrétní, přesvědčivá a obsahovala popis konkrétních skutkových zjištění včetně časového rámce. Z informace bylo seznatelné, z jakých zdrojů její zpracovatel vycházel a na základě jakých skutečností tyto informace získal. Z dostupných údajů bylo též zřejmé, že informace není založena pouze na jednom zdroji, ale vícero zjištěních, která se vzájemně doplňují. Závěr městského soudu, že by se jednalo o informaci zachycující toliko názor zpracovatele, neodpovídal jejímu obsahu. Informace nebyla ani vyfabulovaná. Městský soud měl hodnotit její věrohodnost na základě všech dostupných i dodatečně poskytnutých údajů a ve vzájemných souvislostech.

Sdělení zpravodajské služby městskému soudu ze dne 10. 5. 2023 v maximální možné míře vyhovělo požadkům výzvy soudu ze dne 2. 5. 2023. Zpravodajská služba v něm upřesnila způsob shromáždění relevantních informací, v základních obrysech uvedla jejich zdroje a zároveň soudu odůvodnila, proč nebylo možné poskytnout konkrétnější doplnění. Poskytnutím informací požadovaných městským soudem není možné zcela zmařit činnost zpravodajské služby a vystavit potenciální hrozbě zdroje uváděných informací. Rozšiřování okruhu osob, které by měly mít přístup k podrobnému popisu zdrojů zpravodajské služby i způsobu získávání informací představuje neúměrné navýšování rizika zmaření prováděných úkolů i ohrožení vybraných osob.

Městský soud měl relevanci utajované informace hodnotit rovněž s ohledem na probíhající válečný konflikt na Ukrajině vyvolaný ruskou agresí. Česká republika byla jednou z prvních zemí zařazených Ruskou federací na seznam nepřátelských států. Tyto skutečnosti zesilují naléhavost nezbytné ochrany ústavních hodnot v podobě ochrany bezpečnostních zájmů České republiky. Městský soud pochybil, neboť nehodnotil relevanci informace též s ohledem na zákonný důvod zrušení povolení k trvalému pobytu. Pouze bez dalšího vyžadoval její doplnění způsobem, který považoval za souladný se stávající judikaturou dopadající na odlišné skutkové případy (kdy bylo neuděleno či zrušeno pobytové oprávnění, neboť zde existovalo důvodné podezření závažného narušení veřejného pořádku, nebo kdy pobyt cizince nebyl v zájmu České republiky).

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Z odůvodnění:

[11] Podle § 77 odst. 2 písm. a) zákona o pobytu cizinců *ministerstvo platnost povolení k trvalému pobytu dále zruší, jestliže cizinec opakovaně závažným způsobem naruší veřejný pořádek nebo práva a svobody druhých anebo je důvodné nebezpečí, že by mohl ohrozit bezpečnost státu.*

[12] K roli soudů při přezkumu rozhodnutí, které se opírá o utajované informace, se vyjádřil již městský soud, který v bodech 17 až 19 shrnul dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce. Závěry vyslovené kasačním soudem se vztahují obecně k roli soudního přezkumu rozhodnutí, jejichž podkladem je utajovaná informace, nikoli pouze k některých skutkovým podstatám obsaženým v § 77 odst. 2 písm. a) zákona o pobytu cizinců.

[13] Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 26. 4. 2018, čj. I Azs 439/2017-57, specifický způsob nakládání s utajovanými informacemi, plynoucími ze zjištění zpravodajských služeb či dalších orgánů státu, je odrazem vážení relevantních ústavně chráněných hodnot, především zájmu na ochraně bezpečnosti státu a jeho demokratického zřízení na straně jedné a práva na spravedlivý proces účastníka správního řízení na straně druhé. Judikatura nejen Nejvyššího správního soudu, ale též Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 12. 7. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 11/2000, č. 322/2001 Sb., či ze dne 6. 9. 2007, sp. zn. II. ÚS 377/04, č. 136/2007 Sb. ÚS; z nedávné doby např. nález ze dne 19. 10. 2021, sp. zn. III. ÚS 2116/21), Evropského soudu pro lidská práva (rozsudky velkého senátu ze dne 19. 9. 2017, *Regner proti České republice*, stížnost č. 35289/11, či ze dne

15. 10. 2020, *Muhammad a Muhammad proti Rumunsku*, stížnost č. 80982/12) a Soudního dvora (rozsudek velkého senátu ze dne 4. 6. 2013, ZZ, C-300/11) dovodila, že procesní omezení účastníka řízení, jemuž jsou tyto informace legitimně znepřístupněny, musejí být určitým způsobem vyvážena tak, aby tato omezení byla ve výsledku přiměřená sledovaným účelům, tj. ochraně bezpečnosti státu a dalších ústavně aprobovaných zájmů.

[14] Toto vyvážení se zajišťuje prostřednictvím specifické role správního soudu v rámci přezkumu správního rozhodnutí, jehož podkladem byla utajovaná informace. Právě s ohledem na to, že je to až a pouze soudní přezkum, který v souladu se shora uváděnou judikaturou představuje vyvážení omezení procesních práv účastníka řízení, je zcela nezbytné, aby se soud s utajovanou informací přímo seznámil, a je povinen ověřit hlediska věrohodnosti, přesvědčivosti a relevance takové informace ve vztahu k závěrům, které z nich správní orgán vyvodil; úkolem správního soudu však není přezkoumávat pravdivost takových informací (usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 3. 2016, čj. 4 As 1/2015-40, č. 3667/2018 Sb. NSS).

[15] Tyto informace by tak měly obsahovat popis zdroje získaných informací a způsobu jejich získání, včetně popisu okolností a důvodů, pro které má policejní nebo zpravodajská služba uvedené informace za věrohodné. Smyslem a účelem soudní kontroly rozhodování na základě utajovaných informací je především zajistit, aby k tomu byly používány pouze informace skutečné a věrohodné a aby tyto informace poskytovaly dostatečně přesný a spolehlivý skutkový základ pro právní posouzení věci (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2020, čj. 2 Asz 259/2019-28, č. 4031/2020 Sb. NSS, či ze dne 22. 9. 2021, čj. 1 Asz 153/2021-78).

[16] Otázka věrohodnosti a přesvědčivosti utajovaných informací je v rámci soudního přezkumu klíčová právě proto, že sám účastník řízení nemůže jejich obsahu jakkoliv oponovat, například namítat, že uváděné skutečnosti se nestaly nebo probíhaly jinak. Soud je tak postaven do situace, v níž nahrazuje jinak běžné kontradiktorní schéma soudního řízení, avšak o skutečnostech obsažených v utajované informaci sám nemá rovněž dostatečné povědomí (dokonce je má nižší než žalobce a původce utajované informace), přičemž ale v rámci soudního přezkumu musí aprobovat věrohodnost a relevanci těchto skutečností.

[17] Jinými slovy, v případě použití utajovaných informací, k nimž je z legitimních důvodů omezen přístup účastníkovi řízení, je soudní přezkum jedinou garancí zajišťující vyloučení libovůle v rozhodování správních orgánů a tato garance je navíc považována za nutnou součást vyvážení těchto procesních omezení účastníka řízení.

[18] Při zohlednění všech výše uvedených východisek se Nejvyšší správní soud seznámil s obsahem utajované informace. Dospěl přitom ke stejnému závěru jako městský soud, totiž že doložená informace nedostojí výše uvedeným požadavkům na posouzení věrohodnosti, resp. že míra neurčitosti tvrzení soudům neumožňuje učinit si jakoukoli představu o věrohodnosti poskytnutých informací. Tento závěr nemůže zvrátit ani přesvědčení stěžovatelky, že městský soud nesplnil svou povinnost hodnotit věrohodnost utajované informace na základě všech dostupných i dodatečně poskytnutých údajů a ve vzájemných souvislostech. I se zohledněním obsahu sdělení zpravodajské služby ze dne 10. 5. 2023, která je rovněž utajovanou informací, nemůže Nejvyšší správní soud dospět k jinému závěru, než že zpravodajská služba konkrétněji neuvedla, jakým způsobem se dozvěděla o žalobcově jednání a zejména v jakých souvislostech se tak stalo.

[19] Z utajované informace není zřejmé, jaký typ zdroje nebo jakou metodu k získání informací zpravodajská služba využila a nepopsala ani okolnosti a důvody, pro které má uvedené informace za věrohodné. K tomu městský soud správně uvedl, že zpracovatel utajované informace mohl uvést, zda šlo o použití operativně pátrací techniky, sledování žalobce nebo jiných osob či výpověď agenta. Měl také obecněji popsat okolnosti získání informace a situaci tak zasadit do širšího kontextu. Nutno podotknout, že městský soud přitom po zpravodajské službě nepožadoval sdělení jmen či identity jejích zdrojů, což by zcela jistě mohlo zmařit obsah její činnosti. Městský soud ani neuvedl, že by utajovaná informace zachycovala toliko názor zpracovatele či byla vyfabulovaná, jak naznačuje stěžovatelka.

[20] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že sdělení zpravodajské služby městskému soudu ze dne 10. 5. 2023 v maximální možné míře vyhovělo požadavkům výzvy soudu ze dne 2. 5. 2023. Postup zpravodajské služby, která městskému soudu odmítla poskytnout bližší okolnosti ke zdrojům utajované informace, nebyl na místě. Argument stěžovatelky, že poskytnutí těchto informací soudu by představovalo neúměrné navýšování rizika zmaření prováděných úkolů i ohrožení vybraných osob, nemůže obstát. Popírá totiž specifika

soudního přezkumu rozhodnutí, jejichž podkladem jsou utajované informace, jak byla představena výše, ale také režim poskytování utajovaných informací i nutnou vzájemnou důvěru mezi výkonnou a soudní složkou státní moci. Zpravodajská služba totiž na jednu stranu nemá důvěru v to, jak soud s utajovanou informací naloží, zda tím soud nezmaří zpravodajskou činnost ve vztahu k žalobci, či neohrozí osoby, které byly zdrojem utajované informace či se na jejím získání podílely. Na druhou stranu však od soudu požaduje, aby utajované informace uvěřil a splnil svou roli garanta procesu, jehož důsledkem je zásah do veřejných subjektivních práv žalobce. Tuto roli však soud nemůže plnit, pokud by zde neexistovala určitá míra vzájemné důvěry mezi jednotlivými složkami státní moci.

[21] Nejvyšší správní soud vnímá aktuální bezpečnostní situaci v souvislosti s ruskou invazí na Ukrajině, na kterou poukazuje stěžovatelka. Nemůže však ani za těchto okolností rezignovat na svou, výše popsanou, roli v rámci soudního přezkumu správního rozhodnutí. Nadto Nejvyšší správní soud podotýká, že městský soud v napadeném rozsudku nehodnotil relevanci utajované informace, ale napadené rozhodnutí zrušil toliko pro nedostatečnou konkrétnost informací, které mu znemožnily hodnotit věrohodnost utajované informace. Není mu proto zřejmé, proč stěžovatelka městskému soudu vytýká, že „*měl relevanci utajované informace hodnotit rovněž s ohledem na probíhající válečný konflikt na Ukrajině vyvolaný ruskou agresí*“.

[22] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že závěr městského soudu o tom, že skutkový stav, který vzala stěžovatelka za základ svého rozhodnutí, nemá oporu ve spise, je správný a kasační soud z tohoto důvodu neshledal rozsudek nezákonným. Soud znovu zdůrazňuje, že nemůže rezignovat na rozsah a kvalitu poskytnuté utajované informace, neboť je povinen posoudit mj. její věrohodnost. Pokud mu zpravodajská služba neposkytne informace popisující kontext jejího získání v dostatečně konkrétní podobě k tomu, aby mohl posoudit věrohodnost utajované informace, nemůže plnit svou specifickou roli v rámci soudního přezkumu správních rozhodnutí.

4519

Vojáci z povolání: omezení výše náhrady škody podle míry zavinění

k § 107 odst. 3 a 4 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání

Vázanost správních orgánů a soudů pravomocným rozhodnutím o spáchání přestupku vojákem z povolání bez dalšího neznamená, že za škodu vzniklou následkem tohoto přestupku odpovídá vždy výlučně voják z povolání. Navštědčují-li konkrétní okolnosti případu, že se na vzniku škody spolupodílel stát (poškozený) nebo další vojáci, je nutno v řízení zkoumat otázku poměrného omezení výše škody ve smyslu § 107 odst. 3 a 4 zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, neboť se nejedná o otázku totožnou s výrokem o vině za spáchaný přestupek.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2023, čj. 6 As 94/2022-36)

Prejudikatura: č. 4008/2020 Sb. NSS a č. 4127/2021 Sb. NSS; rozsudek Nejvyššího soudu č. 24/2021 Sb. rozh. obč.

Věc: L. M. proti veliteli pozemních sil Armády České republiky o náhradu škody, o kasační stížnosti žalovaného.

Žalobce byl rozhodnutím velitele vojenského útvaru ze dne 2. 5. 2019 shledán vinným z nedbalostního spáchání přestupku dle § 125c odst. 1 písm. k) zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), kterého se dne 28. 1. 2019 v 8:10 hod. dopustil tím, že jako řidič služebního vozidla *Land Rover Defender* při sjíždění z mírného kopce na pozemní komunikaci nepřizpůsobil rychlost jízdy svým schopnostem, vlastnostem vozidla a nákladu, stavebnímu a dopravně technickému stavu pozemní komunikace, její kategorii a třídě, povětrnostním podmínkám a dalším okolnostem, které je možné předvídat, v důsledku čehož došlo k dopravní nehodě (přetočení vozidla do protisměru a následnému sjetí vozidla do levého příkopu vozovky, kde skončilo na pravém boku). Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 7. 2019. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného se žalobce nebránil žalobou ve správním soudnictví.

Následně byla žalobci rozhodnutím velitele vojenského útvaru ze dne 8. 7. 2020 uložena povinnost uhradit částku ve výši 148 584 Kč jako náhradu škody na služebním vozidle, ke které došlo v důsledku uvedené dopravní nehody. Výše náhrady byla vyčíslena dle § 107 odst. 2 zákona o vojácích z povolání jako čtyřapůlnásobek žalobcova průměrného služebního platu (v návaznosti na předpokládanou výši škody na služebním vozidle stanovenou na 2 839 915 Kč). Velitel vojenského útvaru nepřisvědčil žalobcovým námitkám poukazujícím na nevyhovující technický stav vozidla a nepříznivé povětrnostní podmínky (na silnici byl zledovatělý sníh, po silnici nebylo možno ani chodit). Zároveň upozornil na celoarmádní výstrahu týkající se možného výjezdu vozidel, která byla v den nehody vydána kolem 7:10 hod. a kterou nadřízený nerefletoval (např. pokynem k návratu vozidla). Přestože žalobce před zahájením jízdy upozornil nadřízeného na extrémní podmínky, kvůli kterým se stěžil dostal do služby, včetně náročnosti řídit dané vozidlo za daných povětrnostních podmínek s ohledem na jeho konstrukční specifika a provozuschopnost, nadřízený na splnění rozkazu trval. Žalobce tak byl povinen rozkaz vykonat a jízdu zahájit. V této souvislosti uvedl, že během jízdy si počínal odpovědně s využitím dosavadních dlouholetých řídičských zkušeností. Velitel vojenského útvaru se neztotožnil ani s žalobcovou argumentací týkající se případné aplikace § 102 písm. a) a § 110 zákona o vojácích z povolání, kterou žalobce odůvodňoval tím, že se jednalo o jeho první nehodu po dvaceti letech služby.

Žalobce podal proti prvostupňovému rozhodnutí odvolání, v němž zopakoval, že nebylo v jeho silách dopravní nehodě a vzniku škody zabránit. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 8. 2020 odvolání zamítl. Poukázal na pravomocné rozhodnutí o spáchání přestupku žalobcem, včetně toho, že žalobce v přestupkovém řízení neuplatnil technickou závadu vozidla jako příčinu nehody. K požadavku na snížení náhrady škody uvedl, že tento institut je nutno považovat za výjimečný. Vzhledem k tomu, že se v žalobcově případě jednalo o zkušeného řidiče, a dále s přihlédnutím k žalobcem mylně vyhodnocenému riziku důvody pro snížení náhradové povinnosti neshledal.

Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou, jíž Krajský soud v Ostravě vyhověl – rozsudkem ze dne 10. 3. 2022, čj. 25 Ad 15/2020-39, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud zdůraznil, že závaznost pravomocného rozhodnutí o přestupku bez dalšího neznamená, že žalobce odpovídá za škodu výlučně sám. K tomu odkázal na judikaturu Nejvyššího soudu, kterou s ohledem na stejné principy odpovědnosti za škodu plynoucí ze zákona o vojácích z povolání, z občanského zákoníku i ze zákoníku práce, pokládal za aplikovatelnou rovněž na daný případ. S odkazem na citovanou judikaturu dovodil, že pokud se na vzniku škody podílel i další subjekt, vázanost rozhodnutím o přestupku se při zkoumání podmínek odpovědnosti za způsobenou škodu neuplatní. Dále krajský soud připomněl závěry judikatury Nejvyššího soudu v oblasti pracovního práva, dle které jedná-li zaměstnanec na pokyn nadřízeného, nelze za jedinou příčinu vzniku škody považovat toliko jednání zaměstnance, nýbrž příčinu vzniku škody je třeba spatřovat zároveň v jednání zaměstnavatele, který vydal příslušný pokyn. Namíste je v takovém případě poměrné omezení odpovědnosti zaměstnance z důvodu spoluodpovědnosti zaměstnavatele. V návaznosti na to proto krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný pochybil, nezabýval-li se žalobcovou argumentací stran upozorňování nadřízeného na vysoké nebezpečí vzniku škody v případě vyjetí za povětrnostních podmínek, které v daný den panovaly, včetně celoarmádní výstrahy, kterou nadřízený nerefletoval a trval na rozkazu, který byl žalobce povinen splnit. Žalovaný tak dle krajského soudu mylně vycházel toliko z výlučného zavinění žalobce, ačkoli jím tvrzené skutečnosti mohly mít vliv na poměrné omezení žalobcovy odpovědnosti, a tedy i výši škody, za kterou byl žalobce činěn odpovědným. Krajský soud zároveň dospěl k závěru, že je na místě opětovně posoudit také výjimečnost případu v rámci institutu snížení náhrady škody dle § 110 zákona o vojácích z povolání.

Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Zdůraznil, že žalobce byl uznán vinným ze spáchání přestupku z nedbalosti, kterého se dopustil tím, že jako řidič služebního vozidla při sjíždění z mírného kopce nepřizpůsobil rychlost jízdy svým schopnostem, vlastnostem vozidla a nákladu, stavebnímu a dopravně technickému stavu pozemní komunikace, její kategorii a třídě, povětrnostním podmínkám a dalším okolnostem, které je možné předvídat, v důsledku čehož došlo k popsané dopravní nehodě a škodě na vozidle. Z tohoto důvodu považoval provádění dalšího dokazování za nadbytečné, neboť nemohlo zvrátit skutkový stav věci, na jehož základě byl žalobce shledán vinným ze spáchání přestupku. Dále stěžovatel upozornil, že voják je cvičen k tomu, aby byl schopen ovládat vozidlo za každé situace. V případě žalobce se jednalo o vojáka s patnáctiletou řídičskou praxí a se zkušenostmi s řízením daného typu vozidla. Stěžovatel proto nepovažoval pokyn

nadřízeného za jednání, kterým mohla být založena jeho spoluodpovědnost za vznik škody, a v této souvislosti vyjádřil nesouhlas se závěry judikatury Nejvyššího soudu. Dle jeho názoru lze spoluodpovědnost dovozovat toliko při současném naplnění zákonných předpokladů vzniku odpovědnosti, k nimž však v případě žalobce nadřízeného nedošlo. Stěžovatel připomněl, že pokud by každý voják (řidič) odmítl vyjet za nepříznivých podmínek, pak by vojenský výcvik ztratil svůj význam a opodstatnění spočívající ve snaze přiblížit se podmínkám skutečného bojového nasazení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že zkušenosti s řízením dotčeného vozidla, které je prototypem, a tedy má i specifické vlastnosti týkající se například hmotnosti a jejího rozložení, měl nejen on, ale také jeho nadřízený, který navzdory jeho upozornění a celoarmádní výstraze vydal rozhodného dne pokyn k výjezdu. Dále žalobce zopakoval svou dřívější argumentaci stran nevyhovujícího technického stavu vozidla, včetně případů vzniku násobně vyšších škod na totožném vozidle, v nichž řidičům nebyly stanoveny srážky z platu ani zdaleka v takové míře jako jemu. Připomněl, že učinil vše pro zabránění nehodě a pro minimalizaci škod, přičemž se dovolával aplikace § 102 písm. a) zákona o vojácích z povolání.

Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Z odůvodnění:

[8] Dle § 51 odst. 2 zákona o vojácích z povolání se jako kázeňský přestupek vyřídí též jednání vojáka označené za přestupek ve zvláštním právním předpise. Orgány s kázeňskou pravomocí takový přestupek projednávají a ukládají za něj správní tresty a ochranná opatření podle zvláštních právních předpisů. Projednává-li orgán s kázeňskou pravomocí jako kázeňský přestupek jednání vojáka označené ve zvláštním právním předpise jako přestupek zapisovaný do evidence přestupků vedené Rejstříkem trestů (dále jen „evidence přestupků“), opatří si po zahájení řízení opis z evidence přestupků týkající se obviněného vojáka.

[9] Krajský soud v souzeném případě správně vycházel z toho, že rozhodnutí o žalobcově vině ze spáchání přestupku (kázeňského přestupku) je pro stěžovatelem vedené řízení o náhradě škody závazné co do rozhodnutí, že byl spáchán delikt, a zaviněného jednání žalobce. S ohledem na existenci pravomocného rozhodnutí o kázeňském přestupku, které žalobce nenapadl žalobou ve správním soudnictví, tedy již krajskému soudu ani Nejvyššímu správnímu v tomto řízení nepřisluší zkoumat, zda žalobce výše popsanou dopravní nehodu zavinil, ani to, zda a do jaké míry se na jejím vzniku případně podílel nevyhovující technický stav vojenského služebního vozidla.

[10] Z týchž důvodů nelze v daném případě postupovat ani podle § 102 písm. a) zákona o vojácích z povolání, jehož aplikace se žalobce dovolával v doplňujícím vyjádření. Podle tohoto ustanovení platí, že *počínal-li si voják při plnění služebního úkolu způsobem přiměřeným okolnostem a povaze v době plnění služebního úkolu, neodpovídá za škodu, kterou způsobil při zvlášť náročném výcviku, při výcviku v náročném nebo nepřístupném terénu anebo za nepříznivých povětrnostních podmínek*. Byl-li žalobce pravomocným rozhodnutím o přestupku shledán vinným, že nepřizpůsobil rychlost jízdy svým schopnostem, vlastnostem vozidla a nákladu, předpokládanému stavebnímu a dopravně technickému stavu pozemní komunikace, její kategorii a třídě, povětrnostním podmínkám a dalším okolnostem, které je možno předvídat, není možno současně dovést naplnění hypotézy citovaného ustanovení § 102 písm. a) zákona o vojácích z povolání, které předpokládá, že si žalobce při plnění služebního úkolu počínal způsobem přiměřeným okolnostem a povaze v době plnění služebního úkolu. Tento předpoklad není s ohledem na existenci pravomocného rozhodnutí o přestupku a shledání žalobcovy viny naplněn.

[11] Podle § 101 odst. 1 zákona o vojácích z povolání *voják odpovídá státu za škodu, kterou mu způsobil zaviněným porušením svých povinností při plnění služebních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním*. Rozsah náhrady škody zákon upravuje v § 107 odst. 3, dle kterého *odpovídá-li za škodu několik vojáků, je každý z nich povinen hradit poměrnou část škody podle míry svého zavinění, pokud však někteří nebo některý z nich způsobil škodu úmyslně, odpovídají za celou škodu*. Podle odstavce 4 téhož ustanovení zákona dále platí, že *způsobil-li škodu také stát, je voják povinen hradit poměrnou část škody podle míry svého zavinění*.

[12] Nejvyšší správní soud nezjistil, že by se ve své judikatuře zabýval obdobnou situací vojáka z povolání jako v nyní souzené věci. Zkoumal tedy existenci judikatury ve vztahu k nejbližší úpravě, a sice úpravě služebního poměru příslušníků bezpečnostních sborů, obsažené v zákoně č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků

bezpečnostních sborů. Dle § 95 odst. 1 tohoto zákona *příslušník odpovídá bezpečnostnímu sboru za škodu, kterou mu způsobil zaviněným porušením povinností při výkonu služby nebo v přímé souvislosti s ním* a dle odstavce 3 věty první se výše náhrady škody *určí s přihlédnutím k míře zavinění příslušníka*. Již v rozsudku ze dne 23. 10. 2013, čj. 3 Ads 127/2012-17, Nejvyšší správní soud ve vztahu k náhradě škody příslušníka bezpečnostního sboru zdůraznil, že míra zavinění škůdce je závislá na jím vyvolaných a pro vznik škody relevantních příčinách. Do dějů, které vedou ke vzniku škody, ovšem mohou vstupovat též vnější okolnosti nezávislé na jednání škůdce, které mohou mít rozhodující vliv na výši výsledné škody. Nepostačuje tedy prosté konstatování porušení povinností příslušníka bezpečnostního sboru, ale je nutno se zabývat i namítanými vnějšími okolnostmi.

[13] V případě služebního poměru státních zaměstnanců a odpovědnosti za škodu způsobenou služebním úřadu odkazuje § 123 zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, přímo na zákoník práce upravující „*obecné instituty pracovního práva, ze kterých zákon o vojácích z povolání i další zákony upravující služební poměr vycházejí*“ (viz rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2020, čj. 8 As 319/2018-59, č. 4127/2021 Sb. NSS, bod 23). „*Právě tato základní charakteristika je shodná pro pracovní-právní vztahy i vztahy služební, neboť vyjadřuje slabší postavení jedné ze stran tohoto vztahu, které je legislativně kompenzováno ve smyslu přiznání některých práv zaměstnanci. I pro služební poměr je tedy příznačná asymetrie v postavení zaměstnavatele a zaměstnance*“ (rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2020, čj. 3 As 124/2017-31, č. 4008/2020 Sb. NSS).

[14] Dle § 250 odst. 1 zákoníku práce je zaměstnanec *povinen nahradit zaměstnavateli škodu, kterou mu způsobil zaviněným porušením povinností při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním*. Podle § 257 odst. 4 téhož zákona *způsobil-li škodu také zaměstnavatel, je zaměstnanec povinen nahradit jen poměrnou část škody podle míry svého zavinění*. S citovanou právní úpravou korespondovala také koncepce náhrady škody obsažená v dřívějším zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, účinném do 31. 12. 2013, dle jehož § 441 platilo, že *byla-li škoda způsobena také zaviněním poškozeného, nese škodu poměrně; byla-li škoda způsobena výlučně jeho zaviněním, nese ji sám*. Obdobou tohoto pravidla je v nyní platném a účinném občanském zákoníku ustanovení § 2918, dle kterého *vznikla-li škoda nebo zvětšila-li se také následkem okolností, které se přičítají poškozenému, povinnost škůdce nahradit škodu se poměrně sníží. Podílejí-li se však okolnosti, které jdou k tíži jedné či druhé strany, na škodě jen zanedbatelným způsobem, škoda se nedělí*.

[15] Z výše předestřené přehledu je zřejmé, že koncepce náhrady škody stojí, pokud jde o podíl poškozeného na vzniku škody a poměrném omezení odpovědnosti škůdce v důsledku spoluodpovědnosti poškozeného, na shodných principech napříč celým právním řádem. V souzené věci je tedy možno aplikovat relevantní judikaturu soudů rozhodujících ve věcech občanskoprávních, z níž v napadeném rozsudku vycházel i krajský soud.

[16] Z judikatury Nejvyššího soudu vyplývá, že pravomocným rozhodnutím o spáchání deliktu (v tomto případě přestupku žalobce) jsou sice správní orgány i soudy vázány, avšak případný podíl dalších osob na škodě je samostatnou otázkou, která není s výrokem o vině totožná (viz usnesení ze dne 30. 11. 2022, sp. zn. 25 Cdo 2212/2021). Shodně Nejvyšší soud v usnesení ze dne 26. 2. 2019, sp. zn. 25 Cdo 4502/2018, vyslovil, že „*rozhodnutí o tom, že byl spáchán přestupek (jiný správní delikt), znamená vždy konstatování zaviněného protiprávního jednání určitého pachatele, a proto ve smyslu § 135 odst. 1 o. s. ř. je soud tímto rozhodnutím vázán, avšak pouze pokud jde právě o jednání tohoto pachatele. Jestliže však okolnosti případu nasvědčují, že na vzniku škody se kromě pachatele mohla podílet svým jednáním i další osoba, není soud při zkoumání podmínek spoluodpovědnosti této další osoby výrokem o vině pachatele podle § 135 odst. 1 o. s. ř. vázán. Obdobně platí rovněž pro spáchání trestného činu (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2017, sp. zn. 25 Cdo 1689/2017, uveřejněné pod číslem 130/2018 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní).*“

[17] Z hlediska posouzení podílu poškozeného (v tomto případě státu) na vzniku škody je určující vzájemný vztah mezi jednáním poškozeného (státu) a škůdce (vojáka z povolání, žalobce), včetně zvážení a vyhodnocení veškerých skutečností, jež ke způsobení škody nejen vedly, ale byt jen přispěly. Zvažují se veškeré příčiny, přičemž forma zavinění není podstatná. Na straně poškozeného se dokonce nemusí jednat ani o porušení právní povinnosti, neboť ve smyslu zásady *casum sentit dominus* (náhodu pocítuje vlastník) poškozený nese následky náhody, pokud jej postihla (viz např. rozsudek NS ze dne 31. 1. 2018, sp. zn. 25 Cdo 612/2017, nebo již výše citované usnesení sp. zn. 25 Cdo 2212/2021). Uvedené závěry obstojí také v kontextu právní úpravy obsažené v aktuálně platném a účinném občanském zákoníku. V rozsudku ze dne 10. 7. 2020, sp. zn. 25 Cdo 3287/2019,

č. 24/2021 Sb. rozh. obč., Nejvyšší soud na podporu těchto závěrů vyslovil, že účelem § 2918 občanského zákoníku je „omezit nebo dokonce vyloučit povinnost škůdce k náhradě újmy, pokud se na jejím vzniku podílely okolnosti, které lze přičíst k tíži poškozenému s tím, že kdo se chce domáhat náhrady újmy od druhého, musí svým věcem věnovat takovou pozornost jako každý řádný člověk, a pokud tak nečiní, stihá ho nepříznivý následek, byť je poškozeným. Jedná se o otázku přičitatelnosti újmy včetně nábody, jež se přičítá tomu, v jehož sféře vznikla. Spoluzpůsobení újmy spočívá buď v aktivním jednání, anebo naopak v pasivitě, kdy poškozený nepřijal taková opatření, která by zabránila vzniku nebo zvětšení újmy. Poškozený má totiž i po utrpené újmě dbát obvyčejné pozornosti k vlastním věcem, aby se újma nezvětšila – opomine-li to, nese zvýšenou újmu sám. [...] [Hulmák, M. a kol. *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1588].“*

[18] Úvahy o tom, do jaké míry se na vzniku škody podílel sám žalobce a do jaké míry došlo (či mohlo dojít) ke vzniku škody také ze strany státu (žalobcová nadřízeného), a sice nikoli nutně v důsledku protiprávního jednání, však v rozhodnutí stěžovatele zcela absentují. Přestože z žalobcových tvrzení opakovaně vznášených v průběhu celého předchozího řízení vyplývaly jednoznačné indicie směřující k možnému vzniku spoluodpovědnosti, a tedy poměrnému omezení škody na straně žalobce, stěžovatel se jimi odmítl zabývat s odkazem na pravomocné rozhodnutí o žalobcově vině za spáchaný přestupek. Stěžovatel se domníval, že bylo nadbytečné provádět další dokazování s odůvodněním, že nemohlo zvrátit zjištěný skutkový stav. V tom se však stěžovatel mylí a krajský soud jej v dalším řízení správně zavázal k náležitému posouzení a odůvodnění toho, proč v daném případě byly či nebyly naplněny podmínky pro poměrné omezení náhrady škody požadované po žalobci.

[19] Přestože krajský soud v této souvislosti v napadeném rozsudku poukazoval především na výše citovaný § 107 odst. 3 zákona o vojácích z povolání, z okolností dané věci nevyplývá, že by se na vzniku škody podílel další voják (v souzené věci konkrétně spolujezdec žalobce). Sám krajský soud ostatně v napadeném rozsudku poukazoval na jednání žalobcová nadřízeného, který vydal rozkaz k uskutečnění vojenského výcviku za shora popsaných nepříznivých povětrnostních podmínek. Nadřízený funkcionář vystupuje vůči žalobci v postavení státu (zaměstnavatele), jak vyplývá přímo z právní úpravy zákona o vojácích z povolání. Podle § 2 odst. 2 tohoto zákona *právní úkony ve věcech služebního poměru jménem České republiky činí služební orgány, kterými jsou prezident republiky (dále jen „prezident“), ministr obrany (dále jen „ministr“) a v rozsahu určeném rozkazem prezidenta nebo rozkazem ministra velitelé, náčelníci, ředitelé a jiní vedoucí zaměstnanci.* Pro souzenou věc tedy byla rozhodná spíše aplikace § 107 odst. 4 zákona o vojácích z povolání. Rozdíl je však pouze formální, co do obsahu jsou obě ustanovení založena na stejném principu poměrného omezení (snížení) výše náhrady škody.

[20] Nejvyšší správní soud nepochybně stěžovatelem akcentovanou důležitost vojenského výcviku, k jehož cílům nepochybně patří se co nejvíce přiblížit podmínkám skutečného bojového nasazení. Žalobce ostatně v souladu s těmito cíli postupoval, rozkazu vydaného nadřízeným funkcionářem uposlechl a výcvik (výjezd s vojenským vozidlem) absolvoval. Pokud ovšem splnění rozkazu, jehož vydání měl nadřízený s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem souzené věci včetně péče řádného hospodáře, náležitě zvažovat, vedlo ke vzniku škody na služebním vozidle, je namístě klást si otázku, zda za konkrétních skutkových okolností je za vzniklou škodu skutečně odpovědný výlučně žalobce.

[21] Stěžovatel přitom nemůže až v řízení před Nejvyšším správním soudem argumentací obsaženou v kasační stížnosti dohánět nedostatky odůvodnění vydaného správního rozhodnutí, v němž úvahy, které následně mohou být podrobeny soudnímu přezkumu, absentují. Z těchto důvodů Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší se touto argumentací zabývat poprvé v řízení o kasační stížnosti.

[22] Pakliže stěžovatel poukazoval na skutečnost, že ačkoli je žalobce řidičem s více než patnáctiletou praxí, nepřízpůsobil způsob jízdy s vojenským vozidlem konkrétní situaci, krajský soud naopak stěžovatele správně upozornil, že žalobcovo první nedbalostní zavinění dopravní nehody během dlouholetého výkonu jeho služby nepochybně mělo vést ke zvážení aplikace § 110 odst. 1 zákona o vojácích z povolání, dle kterého *způsobil-li škodu voják z nedbalosti při dopravní nehodě, letecké nehodě nebo při ovládnutí vojenského plavidla, lze výši náhrady škody ve zvlášť odůvodněných případech určit nižší částkou, než je skutečná škoda, popřípadě než je čtyřapůlnásobek průměrného hrubého měsíčního platu, nebo od vymáhání náhrady škody zcela upustit, došlo-li k dopravní nehodě nebo letecké nehodě anebo k nehodě při ovládnutí vojenského plavidla za ztížených podmínek a jde-li o první zavinění vojáka nebo o nehodu způsobenou v důsledku jeho malé zkušenosti nebo došlo-li při dopravní nehodě nebo letecké nehodě*

anebo při ovládnání vojenského plavidla k vážnému poškození jeho zdraví. Rovněž aplikaci tohoto ustanovení zákona tedy stěžovatel bude v dalším řízení posuzovat.

4520

Daňové řízení: mezinárodní dožádání; materiální zahájení daňové kontroly

k čl. 54 odst. 1 písm. b) nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (v textu jen „nařízení č. 904/2010“)

Plyne-li z obsahu učiněných mezinárodních dožádání [čl. 54 odst. 1 písm. b) nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty], že jimi byla prověřována konkrétní zdanitelná plnění, o kterých panovaly u daňového subjektu pochybnosti, nelze již hovořit o „mapování terénu“, ale o prověřování konkrétních daňových povinností, které nelze činit mimo kontrolní postup bez vědomí daňového subjektu. V takovém případě bude mít mezinárodní dožádání za následek materiální zahájení daňové kontroly.

(Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, čj. 6 Afs 59/2023-52)

Prejudikatura: č. 3604/2017 Sb. NSS, č. 3566/2017 Sb. NSS a č. 3677/2018 Sb. NSS.

Věc: JIP východočeská, a. s., proti Specializovanému finančnímu úřadu o ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně.

Žalobkyně se u Krajského soudu v Hradci Králové bránila proti nezákonnému zásahu, za který označila postup žalovaného při daňové kontrole na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až květen 2016, září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017. Nezákonný zásah spočíval dle žalobkyně v tom, že žalovaný vedl daňovou kontrolu po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zároveň namítala, že žalovaný bezdůvodně vyčkával na odpověď na žádosti o mezinárodní dožádání týkající se společnosti P.S.P. Praha, s. r. o., a UNIBRANDS CZ, s. r. o., které se žalobkyní obchodovaly.

Rozsudkem ze dne 15. 2. 2023, čj. 31 Af 28/2022-315, krajský soud žalobu zamítl, jelikož neshledal, že by v daném případě došlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly přede dnem 28. 1. 2019, kdy došlo k jejímu formálnímu zahájení. Výzvy a e-maily, na které žalobkyně odkazovala, žalovaný dle krajského soudu vydal v souvislosti s odstraňováním nesouladů v kontrolních hlášeních, tedy v rámci řízení dle § 101g odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), které je třeba odlišovat od jiných kontrolních postupů. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný doklady získané tímto způsobem využil pouze pro potřeby odstraňování nesouladů v kontrolních hlášeních. Za faktické zahájení daňové kontroly krajský soud nepovažoval ani žádosti o mezinárodní výměnu informací. Konkrétní mezinárodní dožádání učiněná před formálním zahájením daňové kontroly krajský soud hodnotil jako součást vyhledávací činnosti, neboť sloužila ke „zmapování“ obchodních vztahů žalobkyně. Dle krajského soudu daňovou kontrolu nezahájilo ani trestní oznámení podané žalovaným na žalobkyni. Jednalo se o projev zákonné oznamovací povinnosti při zjištění okolností nasvědčujících spáchání trestného činu zkrácení daně.

Krajský soud se následně zabýval mezinárodními dožádáními týkajícími se společnosti P.S.P. Praha a UNIBRANDS, která žalobkyně rozporovala. K nim uvedl, že obě společnosti se žalobkyní obchodovaly, přičemž žalovaný měl podezření, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích tyto společnosti figurovaly v řetězcích zasažených podvodem na DPH. Krajský soud připomněl, že žalovaného tížilo důkazní břemeno, které se prostřednictvím dožádání pokoušel unést. Dle krajského soudu nebyla dožádání týkající se uvedených společností zjevně neúčelná či nadbytečná. Naopak vedla či alespoň mohla vést k ověření a získání informací stran personálního propojení či průběhu realizovaných obchodů, včetně obchodů se žalobkyní. Na tom dle krajského soudu nic neměnil ani zprošťující trestní rozsudek.

Krajský soud uzavřel, že k materiálnímu zahájení daňové kontroly nedošlo před datem 28. 1. 2019, a protože mezinárodní dožádání byla učiněna důvodně a účelně, došlo jejich odesláním ke stavení prekluzivní lhůty. Žalovaný tedy daňovou kontrolu nezahájil ani nevedl po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Krajský soud se zabýval také namítanými průtahy, které žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný nesplnil podmínky pro odeslání mezinárodních dožádání a posléze pouze pasivně vyčkával na odpovědi. V této souvislosti uvedl, že žalovaný opakovaně urgoval zahraniční (německé) orgány finanční správy k zaslání odpovědí, na což německé orgány finanční správy reagovaly sdělením, že šetření stále probíhá a nebyla ukončena. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalovanému nelze přičítat k tíži délku trvání dožádání. Žalovaný navíc nepřestal činit další úkony v rámci daňové kontroly, prováděl výslechy svědků, a nedopustil se tedy průtahů, které by bylo možno hodnotit jako nezákonný zásah.

Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítala, že krajský soud nesprávně vyhodnotil výzvy, neformální komunikaci žalovaného i povahu samotného kontrolního hlášení. Přestože dle stěžovatelky nejsou údaje uváděné v kontrolních hlášeních samostatně způsobilé poskytnout správci daně ucelený obraz o daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu, je tento institut způsobilý stanovení daňové povinnosti ovlivnit. Shromažďování údajů pod hlavičkou odstraňování rozporů v kontrolních hlášeních může dle stěžovatelčina názoru svým rozsahem představovat kontrolní činnost. Rozhodující totiž není formální označení postupu, nýbrž jeho vlastní obsah a rozsah. V této věci žalovaný v souvislosti s kontrolními hlášeními stěžovatelku soustavně vyzýval k předložení řady důkazních prostředků, zejména daňových dokladů a smluv. Dle stěžovatelky tak sice prováděl postup k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních, co do rozsahu se však již jednalo o zastřenou daňovou kontrolu.

Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud nesprávně vyhodnotil také mezinárodní dožádání učiněná před formálním zahájením daňové kontroly, včetně podání trestního oznámení. Upozornila, že žalovaný informace získané z dožádání nejen shromažďoval, ale seznamoval se s nimi, průběžně je vyhodnocoval, přičemž jejich vyhodnocení následně vyústilo v podání trestního oznámení na stěžovatelku. Žalovaný proto prostřednictvím dožádání získal informace s dopadem na stěžovatelčinu daňovou povinnost, což taktéž představovalo zastřenou daňovou kontrolu.

K mezinárodním dožádáním stěžovatelka rovněž uvedla, že k využití tohoto institutu musí existovat objektivní potřeba, která je dána v případě, že správce daně nemůže příslušné informace či důkazy získat vlastní činností. Tato podmínka ovšem nebyla v tomto řízení splněna, neboť žalovaný potřebu dožádání jasně nedefinoval. Dožádání proto nemohla vést ke stavení běhu prekluzivní lhůty. Zároveň se krajský soud zabýval pouze dožádáními u společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS. Stěžovatelka však v žalobě rozporovala postup žalovaného ve vztahu ke všem dožádáním, což krajský soud opomněl. Skutečnost, že v této věci nemohla mít dožádání vliv na lhůtu pro stanovení daně, dovozovala stěžovatelka též z obsahu obdržených odpovědí. Pouhé sdělení výsledku šetření zahraničním správcem daně není dostatečné, neboť důkazní hodnota takové informace je velice omezená. Stěžovatelka upozornila, že i za předpokladu, že by ke stavení lhůty pro stanovení daně došlo, týkalo by se pouze některých zdaňovacích období. Krajský soud však ani tuto skutečnost v napadeném rozsudku nezohlednil.

U mezinárodních dožádání týkajících se společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS pak stěžovatelka namítala, že žalovaný nepřiměřeně dlouho vyčkával na doručení odpovědí. K první urgenci přistoupil po uplynutí téměř deseti měsíců od odeslání žádosti. Druhou urgenci učinil pouze formálně několik dní poté, co stěžovatelka podala podnět na nečinnost. Opakované urgencye tak nemohly zhojit průtahy žalovaného. Zároveň bylo dle stěžovatelky zřejmé, že žalovaný bezdůvodně spoléhal na zjištění zahraničního správce daně, ačkoli mu nic nebránilo pokračovat v řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že postup související s odstraňováním nesouladu v kontrolních hlášeních je odlišný od jiných kontrolních postupů. Dle žalovaného se nejednalo o skrytou daňovou kontrolu, za kterou nelze považovat ani podání trestního oznámení. K mezinárodním dožádáním uvedl, že stěžovatelka v žalobě rozporovala zejména otálení s urgováním odpovědí u dosud neukončených dožádání. V rozhodné době však žalovaný neobdržel odpověď pouze na dvě zbývající dožádání učiněná ve vztahu ke společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS, a krajský soud se tedy správně zaměřil právě

na tyto dva případy. Stran účelnosti dožádání žalovaný považoval za rozhodující, zda doposud provedené důkazy založily nutnost provádění dalšího dokazování. Tato podmínka byla naplněna. Hodnocení odpovědí na dožádání má dle žalovaného místo primárně v nalézacím řízení. V řízení o zásahové žalobě nelze učinit spolehlivý závěr, zda konkrétní dožádání mohlo mít dopad na dosud neukončené daňové řízení a tím i ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně. K namítané pasivitě žalovaný uvedl, že jeho nadřízený orgán ani krajský soud průtahy neshledaly. K dožádání u společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS pak žalovaný vysvětlil, že se skutečně týkala jen některých zdaňovacích období. To však neznamená, že za ostatní zdaňovací období lhůta pro stanovení daně uplynula.

Stěžovatelka v replice uvedla, že nerozporovala rozdílnost různých postupů při správě daní. Údaje obsažené v kontrolním hlášení jsou však způsobily ovlivnit výši daňové povinnosti, a proto by jejich podrobnějšímu prověřování měl odpovídat příslušný kontrolní postup, tedy daňová kontrola. Stěžovatelka dále uvedla, že nikdy ne tvrdila, že by podání trestního oznámení bylo skrytou daňovou kontrolou. V daném případě nicméně dokládala, že žalovaný před formálním zahájením daňové kontroly údaje získané z mezinárodních dožádání vyhodnocoval. Stěžovatelka dále nesouhlasila s tím, že by se dožádání měla posuzovat pouze v nalézacím řízení. V tomto soudním řízení bylo třeba dožádání hodnotit s ohledem na rozsah a kvalitu jejich obsahu, s čímž souvisí i jejich možný vliv na běh lhůty pro stanovení daně.

Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

[13] V nyní posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda se žalovaný dopustil vůči stěžovatelce nezákonného zásahu spočívajícího ve vedení daňové kontroly na DPH za příslušná zdaňovací období po uplynutí lhůty pro stanovení daně s ohledem na její dřívější materiální zahájení, k němuž došlo před formálním zahájením daňové kontroly. Stěžovatelka v této souvislosti poukazovala na neúčelnost mezinárodních dožádání a nedůvodné průtahy žalovaného, který nepřiměřeně dlouho vyčkával na odpovědi v případě mezinárodních dožádání ve vztahu ke společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS, s nimiž stěžovatelka obchodovala.

[14] Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře opakovaně dovodil, že prostředek ochrany před nezákonnými či excesivními úkony správce daně v rámci daňové kontroly představuje žaloba na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Konkrétně v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, vyslovil následující závěry: „Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly [...]. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit ‚předstíženého‘ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň.“

[15] Předmětem řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v daňové kontrole nicméně není vlastní výsledek kontroly, tedy samotný obsah při kontrole učiněných zjištění. Soudní ochrana směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem. Žaloba tedy neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, před vlastními kontrolními zjištěními (viz výše citované usnesení rozšířeného senátu čj. 1 Afs 183/2014-55). V řízení o zásahové žalobě tedy správní soud nemůže posuzovat, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné daňové kontroly zjistil dostatečně, ani které konkrétní skutečnosti vůbec může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly (rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016-60). V intencích těchto závěrů krajský soud správně posuzoval důvodnost zásahové žaloby podané stěžovatelkou.

[16] Krajský soud se zabýval zejména možným překročením rámce vyhledávací činnosti, od čehož se odvíjí i stěžovatelčina námitka, že daňová kontrola byla materiálně (fakticky) zahájena dříve, než došlo k jejímu

formálního zahájení, v důsledku čehož byla vedena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stran faktického zahájení daňové kontroly Nejvyšší správní soud již dříve ve své rozhodovací činnosti uvedl, že hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování. Provádění dokazování ovšem daňový řád předvídá pouze v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, nikoli při vyhledávací činnosti dle § 78 (rozsudky NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 1 Afs 300/2017-26, a ze dne 24. 9. 2020, čj. 7 Afs 63/2019-31). Obsahem vyhledávací činnosti je sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Při vyhledávací činnosti nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze proto při ní zjišťovat a ověřovat správnost tvrzení a stanovení daňové povinnosti daňového subjektu (rozsudky NSS ze dne 15. 3. 2022, čj. 7 Afs 39/2020-29, nebo ze dne 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS). Z uvedeného vyplývá, že vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a tedy *de facto* přistoupí k provádění dokazování (viz rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2022, čj. 3 Afs 8/2020-41).

[17] V souzené věci se sporná otázka faktického zahájení daňové kontroly, a s tím souvisejícího běhu lhůty pro stanovení daně, odvíjela od hodnocení rozsahu a obsahu učiněných mezinárodních dožádání. V případě DPH může správce daně využít mezinárodní dožádání na základě nařízení č. 904/2010. Mezinárodní dožádání má vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť po dobu jeho trvání prekluzivní lhůta neběží [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Aby však účinky na běh lhůty pro stanovení daně skutečně nastaly, nepostačuje samotné odeslání žádosti dle uvedeného nařízení, ale je třeba, aby mezinárodní dožádání souviselo s konkrétním daňovým řízením a bylo účelné a důvodné (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, čj. 2 Afs 39/2020-56). Konkrétní podmínky Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, čj. 3 Afs 24/2021-75, následovně: „(a) musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.“

[18] Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval tím, zda krajský soud správně vyhodnotil okamžik zahájení daňové kontroly a běh lhůty pro stanovení daně. Krajský soud dospěl k závěru, že postup k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních ani mezinárodní dožádání (odeslaná před datem formálního zahájení daňové kontroly) materiálně daňovou kontrolu nezahájily. Postup k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních krajský soud považoval za samostatný typ řízení, který nespočíval v prověřování stěžovatelských daňové povinnosti. K tomuto závěru Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že odstraňování rozporů v kontrolních hlášeních dle § 101g zákona o DPH představuje odlišné řízení oproti kontrolním postupům, včetně daňové kontroly. Z hlediska posouzení, zda se (ne)jedná o zastřenou kontrolní činnost, však nepostačuje konstatování, že se formálně jedná o jiné řízení. Vždy je totiž třeba zkoumat konkrétní správcem daně učiněné úkony, tedy zda již nezačal prověřovat a hodnotit konkrétní daňovou povinnost daňového subjektu. V uvedené věci krajský soud tímto způsobem postupoval a dospěl k závěru, že žalovaným vyžádané smlouvy a daňové doklady, jakož i neformální e-mailová komunikace, skutečně sloužily pouze k ověření údajů obsažených v kontrolních hlášeních. Se závěrem krajského soudu, že vyžádání podkladů k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních v nyní souzené věci fakticky daňovou kontrolu nezahájilo, se tedy Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[19] Odlišně od krajského soudu však Nejvyšší správní soud za skutkových okolností nyní souzené věci nahlíží na mezinárodní dožádání, která žalovaný v souzeném případě odeslal před formálním zahájením daňové kontroly. Žalovaný na přelomu let 2017 a 2018 do neveřejné části spisového materiálu založil řadu mezinárodních dožádání. Jimi žalovaný prověřoval existenci konkrétních řetězců společností obchodujících se stěžovatelkou, včetně konkrétního pohybu zboží. Krajský soud tuto činnost považoval a hodnotil jako součást vyhledávací činnosti.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve v této souvislosti upozorňuje, že podle čl. 54 odst. 1 písm. b) nařízení č. 904/2010 lze mezinárodní dožádání využít tehdy, pokud *dožadující orgán vyčerpá obvyklé zdroje informací, které mohl podle okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavil nebezpečí nedosažení požadované cíle*. Z uvedeného je zřejmé, že mezinárodní dožádání má být využíváno za účelem podrobnějšího prověřování,

došlo-li k vyčerpání obvyklých zdrojů informací. Nejvyšší správní soud nevylučuje, že s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem v praxi řešených případů bude mezinárodní dožádání nadále spadat pod vyhledávací činnost, například pokud správce daně tímto způsobem ověřuje formální či registrační údaje. Vyplyne-li však z obsahu mezinárodních dožádání, že byla učiněna za účelem prověřování a hodnocení konkrétních uskutečněných zdanitelných plnění (jako tomu bylo v nyní souzené věci), co do podstaty, rozsahu a obsahu se již jedná o prověřování konkrétních daňových povinností, které nelze činit mimo kontrolní postup bez vědomí daňového subjektu.

[21] V nyní projednávaném případě se žalovaný prostřednictvím mezinárodních dožádání dotazoval zahraničních správců daně na třetí subjekty – konkrétní společnosti obchodující se stěžovatelkou. Předmětem dotazů však byla přesně určená zdaňovací období a konkrétní zdanitelná plnění (vymezená částkami v eurech), k jejichž uskutečnění došlo mezi těmito společnostmi a stěžovatelkou. Dotazy směřovaly na okolnosti dodání zboží (např. kde došlo k nakládce, kdo zboží přebíral), včetně toho, zda společnost zdanitelná plnění příznala, zda má skladovací prostory, zaměstnance atd. Byla jimi tedy prověřována konkrétní zdanitelná plnění, u nichž u stěžovatelky panovaly pochybnosti. Za daných skutkových okolností této věci tedy již nelze hovořit o prostém „mapování terénu“, nýbrž o prověřování konkrétních zdanitelných plnění (a ve výsledku tedy i stěžovatelčinych daňových povinností) z důvodu podezření na její zapojení do podvodných řetězců na DPH. Takové prověřování je ovšem možno činit pouze v rámci zahájené daňové kontroly při současném zachování veškerých práv daňového subjektu. Došlo-li k formálnímu zahájení daňové kontroly až později, představovala mezinárodní dožádání materiální zahájení daňové kontroly.

[22] Krajský soud tedy otázku zahájení daňové kontroly vyhodnotil nesprávně. Od okamžiku zahájení daňové kontroly se pak odvíjí i hodnocení běhu lhůty pro stanovení daně. V dalším řízení se proto krajský soud bude povinen znovu zabývat posouzením běhu prekluzivní lhůty. V součinnosti se žalovaným ověří skutečný okamžik odeslání dotčených mezinárodních dožádání (nikoli pouze datum, kdy došlo k jejich založení do spisového materiálu), a to ve spojitosti s konkrétními kontrolovanými zdaňovacími obdobími na DPH. Dle takto učiněných zjištění následně vyhodnotí, kdy konkrétně došlo k faktickému zahájení daňové kontroly ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, od čehož následně odvine nový běh tříleté lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Byť v daném případě představují mezinárodní dožádání materiální zahájení daňové kontroly, nevylučuje tato skutečnost bez dalšího, že současně nemohla vést ke stavení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Z hlediska prekluze je totiž mezinárodní dožádání na daňové kontrole nezávislým procesem (rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS). Účelně odeslané mezinárodní dožádání, které současně fakticky zahájí i daňovou kontrolu, tedy bude mít z hlediska běhu prekluzivní lhůty účinky předvídané jak § 148 odst. 4 písm. f), tak § 148 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud se tedy v dalším řízení bude podrobně věnovat hodnocení veškerých realizovaných mezinárodních dožádání, posoudí jejich účelnost i věcnou a časovou souvislost a tím i jejich vliv na stavení běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím na DPH.

[23] Krajský soud při posuzování lhůty pro stanovení daně zohlední také trestní stíhání stěžovatelky a jeho účinky na běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, které nastávají bez ohledu na výsledek trestního řízení. Rozhodující je pouze okolnost, zda trestní stíhání pro daňový trestný čin související s prověřovanou daní skutečně probíhalo. Přihlédne také k dalším skutečnostem, které mohly mít vliv na lhůtu pro stanovení daně, a opětovně vyhodnotí, zda se žalovaný zahájením a vedením daňové kontroly vůči stěžovatelce nedopustil nezákonného zásahu.

[24] Nesprávný závěr stran určení okamžiku zahájení daňové kontroly nicméně v dané věci nebrání vyjádřit se ke krajským soudem hodnoceným mezinárodním dožádáním učiněným ve vztahu ke společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS. Stěžovatelka v této souvislosti nejprve namítala, že se krajský soud měl zabývat všemi mezinárodními dožádáními (nikoli jen uvedenými dvěma). S ohledem na krajským soudem učiněné závěry byl ovšem jeho postup v předchozím řízení opodstatněný. Krajský soud v předchozím řízení vycházel z nesprávného závěru, že žalovaný fakticky daňovou kontrolu nezahájil dříve, než došlo k jejímu formálnímu zahájení, a zároveň mezinárodní dožádání u společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS hodnotil jako účelná. Za takové situace by tedy ani případné hodnocení jiných mezinárodních dožádání jako neúčelných nemohlo vést k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. V dalším řízení (s ohledem na odlišný závěr ohledně okamžiku zahájení daňové kontroly)

se však krajský soud bude povinen zabývat rovněž posouzením účelnosti dalších mezinárodních dožádání, a sice s ohledem na nové posouzení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[25] K mezinárodním dožádáním učiněným ve vztahu ke společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS pak krajský soud správně uvedl, že byla účelná (a tedy měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně) a že žalovaný při vyčkávání na odpovědi od zahraničních správců daně nebyl nečinný. Účelnost mezinárodních dožádání je třeba posuzovat dle zjišťovaných (dotazovaných) skutečností, nikoli dle charakteru následné odpovědi (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2022, čj. 2 Afs 246/2020-101). Žalovaný uvedená dožádání činil za účelem prověření zkoumaných řetězců a konkrétního pohybu zboží, a tedy případného podvodu na DPH. Jejich hodnocení má ovšem primárně probíhat v rámci nalézacího řízení a posléze při soudním přezkumu vydaného správného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2022, čj. 4 Afs 356/2020-60). V řízení o zásahové žalobě je třeba pozornost soustředit především na to, zda účelnost mezinárodních dožádání není zjevně vyloučena, což by mělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně. O takový případ se však v souzené věci nejednalo.

[26] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem také v hodnocení, že vlastní délku probíhajícího mezinárodního dožádání nelze klást k tíži žalovanému, který nemá přímý vliv na činnost zahraničních správců daně. Tomu odpovídá i úprava běhu lhůty pro stanovení daně. Po dobu mezinárodního dožádání prekluzivní lhůta neběží (staví se) dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Žalovaný tak mohl získání odpovědi pouze urychlovat, což opakovaně činil.