



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **OK Dlažby s. r. o.**, se sídlem Mělnická 73, Libiš, zastoupené JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2020, č. j. 31496/20/5300-21443-712603, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 51 Af 55/2020 - 56,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á**.

**O d ů v o d n ě n í :**

I. **Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj vydal dne 30. 10. 2019 platební výměr č. j. 4776928/19/2117-50524-204043, kterým vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad roku 2016 ve výši 180.146 Kč, a č. j. 4831593/19/2117-50524-204043, kterým vyměřil DPH za zdaňovací období prosinec roku 2016 ve výši 151 239 Kč. Tyto platební výměry potvrdil k odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 8. 2020, č. j. 31496/20/5300-21443-712603, ve znění

opravného rozhodnutí ze dne 11. 1. 2021, č. j. 811/21/5300-21443-712603 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Proti tomu se bránila žalobkyně žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“); ten ji shora nadepsaným rozsudkem zamítl.

[3] Uvedl, že výrok napadeného rozhodnutí sice obsahuje vadu, která je však toliko zjevnou chybou, nemající vliv na zákonnost.

[4] Dále uzavřel, že neprovedení navrhaných důkazů žalovaný řádně odůvodnil nejprve ve „*vyrozumění o důvodech a neprovedení navrhaných důkazních prostředků*“, č. j. 27151/20/5300-21443-712603, a následně i v bodech 85 až 89 napadeného rozhodnutí. Za této situace nemusel postupovat dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K tomu odkázal na body 70 až 72 rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, č. 4053/2020 Sb. NSS. Rovněž se ztotožnil se samotnými důvody, pro které navrhané důkazy žalovaný neprovedl.

[5] Následně za nedůvodné označil i zbylé žalobní námitky, týkající se unesení důkazního břemene žalobkyně.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“), napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] V kasační stížnosti uvedla, že nesouhlasí se způsobem, kterým krajský soud vypořádal její žalobní námitku stran nedodržení postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu; danou argumentaci považuje za nezákonnou a soudem odkazovaný rozsudek rozšířeného senátu za nepřiléhavý.

[8] V podaném odvolání navrhla provedení důkazů a některé listinné důkazy přímo přiložila k odvolání. Jak „*předběžné zhlédnutí listiny*“, tak „*rozhodnutí o provedení dokazování*“ nelze oddělit, obojí je provedením dokazování a žalovaný měl tedy povinnost postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Neprovedení navrhaných důkazů (výslechů) nadto zasáhlo do jejich práv.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatelka v rámci odvolání ani jeho doplnění neuvedla žádné nové skutečnosti, které by se týkaly navrhaných důkazů, pro které by se měl odchýlit od názoru správce daně na jejich provedení. V posuzovaném případě se jednalo o opětovný návrh výsledku R, F., Ing. R, M., a V., a P., přičemž k totožným návrhům se vyjádřil již správce daně ve zprávě o kontrole, kde odůvodnil, proč navrhané výsledky svědků neprovedl. Vzhledem k tomu, že žalovaný neprováděl v rámci odvolacího řízení dokazování, pouze zopakoval důvody již jednou uvedené správcem daně, nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[11] Úvodem Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v řízení o kasační stížnosti přezkoumává rozhodnutí a postup krajských soudů, stěžovatelka je proto v kasační stížnosti povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, bod 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, bod 140). Stěžovatelka však pouze obecně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, aniž by tuto argumentaci dále rozvedla.

[12] Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76). Podle Nejvyššího správního soudu však takovými vadami napadený rozsudek netrpí. Krajský soud reagoval na veškeré stěžovatelčiny námitky a předestřel logické důvody, které její tvrzení vyvrací. Rozsudek krajského soudu je tak srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a proto přezkoumatelný.

[13] Hlavní spornou otázkou v nynější věci je to, zda žalovaný měl v případě odmítnutí provedení důkazních návrhů stěžovatelky postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[14] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu „*[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele*“.

[15] Aplikací citovaného ustanovení se zabýval rozšířený senát. V rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, vyslovil, že: „*[p]rovádění dokazování jistě není »povinnou« součástí odvolacího řízení. Dochází-li však k němu (bez ohledu na to, zda z vlastní iniciativy odvolacího orgánu nebo z podnětu daňového subjektu coby odvolatele prostřednictvím námitek, uvedených v odvolání a tam formulovaných důkazních návrhů), musí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu podléhat stejným nárokům jako by jej prováděl správce daně činný v prvním stupni. (...) Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18).*

*Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne. Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.“. Jakkoliv se rozšířený senát v uvedeném rozsudku vyjadřoval zejména k výkladu první věty § 115 odst. 2 daňového řádu, vyslovil též některé obecné právní názory, které jsou obecně použitelné na výklad tohoto ustanovení. Rozšířený senát především upozornil, že odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, tedy shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správcem daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. To umožňuje právě úprava § 115 daňového řádu, která mj. zajišťuje povinnost daňového orgánu postupovat nepřekvapivě a poskytnout jednotlivci prostor k účinné obraně jeho práv (body 43 a 52 rozsudku rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 438/2017).*

[16] K obdobným závěrům dospěla také komentářová literatura k § 115 odst. 2 daňového řádu, podle které „[p]ředcházení vzniku překvapivých rozhodnutí je smyslem a účelem komentovaného ustanovení“. Odvolací orgán je povinen podle tohoto ustanovení postupovat také „v případě, kdy [...] dospěje k odlišnému právnímu názoru od právního názoru prvoinstančního správce daně. Z textace komentovaného ustanovení však vyplývá, že se tak děje pouze v případě, kdy odvolací orgán hodlá rozhodnout v neprospěch odvolatele (rozuměj ještě přísněji, než rozhodl prvoinstanční správce daně, viz § 114 odst. 2 DR in fine). Odvolací orgán není nucen takto postupovat tam, kde v důsledku změny právního hodnocení odvolání zamítne“. Tento doslovný jazykový výklad se však „příčí smyslu a účelu komentovaného ustanovení, jelikož ústí právě ke vzniku překvapivých rozhodnutí. O tomto svědčí mj. komparace s civilním soudnictvím, kdy změna právního názoru v odvolacím řízení je skutečností natolik zásadní, že je povinností odvolacího soudu účastníky s touto změnou vždy seznámit. Není jediného důvodu, proč by tomu mělo být v daňovém řízení jinak. Přinejmenším by jazykový výklad měl ustoupit výkladu teleologickému, kdy by mělo být povinností odvolacího orgánu seznámit odvolatele se změnou právního názoru vždy nezávisle na tom, jak má v úmyslu odvolací orgán nakonec rozhodnout. Pouze tak bude zajištěno, že odvolatel bude mít prostor se alespoň jednou vyjádřit k nově vyskytnuvšímu se právnímu názoru. Jsou-li tak naplněny podmínky komentovaného ustanovení, je povinností odvolacího orgánu seznámit odvolatele se svým předběžným odůvodněním. Jedinou výjimkou bude stav, kdy v důsledku nových skutečností či změny právního názoru bude mít odvolací orgán v plánu odvolání zcela vyhovět. Nemá-li však odvolací orgán tento záměr, musí poskytnout odvolateli prostor vznést

pokračování

*své argumenty a pokusit se tak dosáhnout změny [...]*“ (Lichnovský, O.; Ondrýsek, R. a kolektiv.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 458 - 461).

[17] Z citovaného ustanovení plyne, že odvolací orgán má povinnost daňový subjekt seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, pouze pokud provádí v rámci odvolacího řízení dokazování, či pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. V posuzované věci však nenastala ani jedna z uvedených situací. Žalovaný nedospěl k jinému závěru než prvostupňový správce daně a v odvolacím řízení ani neprováděl dokazování, s jehož výsledkem by měl stěžovatelku povinnost seznámit. Žádným způsobem nezasahoval tedy, co se dokazování týče, do myšlenkových úvah správce daně (shodně viz shora citovaná komentářová literatura nebo též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 - 63).

[18] V souzené věci stěžovatelka zopakovala toliko své důkazní návrhy uplatněné již před správcem daně, který je však s řádným odůvodněním odmítl. S tímto postupem se žalovaný ztotožnil a na nyní posuzovaný případ tak plně dopadají závěry rozsudku rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 438/2017, konkrétně body 70 a následující, na které správně odkázal krajský soud, dle kterých: *„zbývá dodat, že neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (§ 115 odst. 2 věta první daňového řádu a contrario). Postup podle tohoto ustanovení, tedy sdělení odvolacího orgánu daňovému subjektu, že nehodlá provádět žádné důkazy, ani vést jiné skutkové či právní úvahy, neboli že nezjistil žádné další skutečnosti, ani důkazy, které by je prokazovaly, před vlastním rozhodnutím (včetně umožnění, aby se k tomu daňový subjekt ve stanovené lhůtě vyjádřil), by byl čirým formalizmem. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že předběžné zhlédnutí listiny, kterou si obstaral odvolací orgán nebo kterou předložil daňový subjekt, případně seznámení se s informacemi o tom, co by jako svědek mohla uvést osoba, jejíž výsledek je zvažován či navrhován, není ještě, prováděním dokazování, tedy formalizovanou procesní činností, kterou odvolací orgán opatřuje informace důležité pro zjišťování skutkového stavu věci“.*

[19] Pokud jde o samotné důkazní návrhy (výsledky R. F., Ing. R. M. a V. P.), pak k těm se zcela vyčerpávajícím způsobem vyjádřil již krajský soud v bodech 55 a následujících napadeného rozsudku; kasační soud se s tímto hodnocením ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti opětovně pouze tyto důkazní návrhy zopakovala, aniž by jakkoliv reagovala na obsáhlou argumentační linii krajského soudu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[21] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci

neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 4. srpna 2022

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu