



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **FID Development, SE**, se sídlem Chorvatská 1400/11, Praha 10, zast. Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2016, č. j. 13510/16/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2020, č. j. 5 Af 43/2016-61,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2020, č. j. 5 Af 43/2016-61, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2016, č. j. 13510/16/5300-22441-701848, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti ve výši 24.456 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Marka Vojáčka, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“), vydal dne 19. 1. 2015 dodatečný platební výměr č. j. 305213/15/2010-52525-110521 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2013 ve výši 0 Kč. Měl za to, že plnění, které žalobkyni poskytla insolvenční správce dlužníka CON INVEST a.s. na základě soudně schváleného smíru uzavřeného s žalobkyní v řízení o vyloučení majetku z konkursní podstaty, které spočívalo ve vyloučení rozestavěné stavby projektu „GOLF RESIDENCE

KONOPIŠTĚ – I. ETAPA“ ze soupisu majetkové podstaty dlužníka CON INVEST a.s., v závazku insolvenční správkyne a tohoto dlužníka dále nedisponovat s předmětnou rozestavěnou stavbou a v uznání vlastnického práva žalobkyně k rozestavěné stavbě (dále jen „přijaté plnění“), za něž žalobkyně zaplatila 7.000.000 Kč, a vykážala tak rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti ve výši -1.250.000 Kč, není předmětem daně z přidané hodnoty (zdanitelným plněním) podle § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Nárok na odpočet této daně tedy podle správce daně žalobkyni nevznikl.

[2] Žalobkyně brojila odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru. Žalovaný na rozdíl od správce daně shledal, že insolvenční správkyne dlužníka poskytla žalobkyni službu podle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty v podobě přijetí závazku zdržet se určitého jednání za úplatu 7.000.000 Kč a tato služba byla poskytnuta v rámci ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Přijaté plnění tedy považoval za plnění zdanitelné, současně však dovodil, že žalobkyně neprokázala, že toto plnění použila v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Z uvedeného důvodu, byť na základě změněného právního názoru oproti správci daně, žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 3. 2016, č. j. 13510/16/5300-22441-701848 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání žalobkyně zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

II.

[3] Žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 8. 6. 2020, č. j. 5 Af 43/2016-61 (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Městský soud nejprve shrnul podmínky vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, kterými jsou přijetí zdanitelného plnění plátcem daně (první podmínka), které tento plátcem použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty (druhá podmínka); obě tyto podmínky přitom musí být splněny současně.

[5] Městský soud dále upozornil, že rozhodnutí správce daně i žalovaného tvoří jeden celek. Ačkoliv žalovaný jako odvolací orgán vychází z rozsahu podaného odvolání podle § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), není při svém rozhodování odvoláním vázán, tudíž může posoudit i skutečnosti odvolatelem neuplatněné. V daňovém řízení navíc nemůže odvolací orgán v případě zjištění pochybení správce daně nebo vadného rozhodnutí takové rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Tak tomu bylo v nyní projednávané věci, v níž žalovaný poté, co shledal na rozdíl od správce daně splněnou první podmínku pro vznik nároku na odpočet daně, musel posoudit i druhou podmínku, jíž se z logiky věci správce daně nezabýval. V uvedeném postupu žalovaného městský soud neshledal pochybení.

[6] Za důvodnou nepovažoval městský soud ani námitku o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť v rámci postupu k odstranění povinností nenavrhl ani nepředložila žádný důkaz k prokázání toho, že přijaté plnění použila v rámci své

pokračování

ekonomické činnosti. Uvedl, že správce daně postupoval správně, když při zjišťování skutkového stavu věci vyzval žalobkyni, aby prokázala splnění zákonných podmínek pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Veškeré skutečnosti uvedené v daňovém přiznání a další daňová tvrzení totiž musí prokázat daňový subjekt, kterému v tomto směru svědčí důkazní břemeno. Žalobkyně však podle městského soudu netvrdila, že by správci daně předložila konkrétní důkazy, kterými by prokázala, že přijaté plnění takto použila za podmínek stanovených zákonem o dani z přidané hodnoty. Pouze obecně tvrdila, že předložila všechny potřebné důkazy prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, důkazní břemeno k prokázání splnění druhé podmínky vzniku nároku na odpočet daně však neunesla. Ačkoliv tedy správce daně v posuzované věci nevhodně v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6911609/14/2010-50562-605586 (dále jen „úřední záznam“), který u žalobkyně provedl, uvedl, že žalobkyně předložila dostatek důkazních prostředků, kterými prokazuje skutkový stav a nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, přesto tím žalobkyni nezbavil důkazního břemene týkajícího se prokázání splnění druhé podmínky vzniku nároku na odpočet uvedené daně.

[7] Městský soud se dále zabýval žalobní námitkou, podle níž měl žalovaný postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Dovodil, že odvolací orgán postupuje podle tohoto ustanovení tehdy, dojde-li k závěru, že odvolací řízení je třeba doplnit, anebo že právní názor správce daně není správný, i když skutkový stav věci je již úplný. Neukládá však odvolacímu orgánu obligatorní povinnost provádět dokazování za účelem rozhodnutí o podaném odvolání. Správce daně v projednávané věci vyzval žalobkyni k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a § 73 téhož zákona. Žalobkyně tak měla dostatečný prostor pro označení či předložení důkazů, a žalovaný tudíž nebyl povinen znovu žalobkyni vyzývat k prokázání, že přijaté plnění použila v rámci svých ekonomických činností, a vycházel z již předložených podkladů. Přestože žalovaný v odvolacím řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, tato změna podle městského soudu nevedla k rozhodnutí v neprospěch žalobkyně, neboť žalovaný jen potvrdil pro žalobkyni již nepříznivé rozhodnutí správce daně, pouze na základě jiných právních důvodů. Podle městského soudu tudíž nebylo nutné postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[8] Městský soud nepřisvědčil ani další žalobní námitce, v níž žalobkyně odkazovala na § 114 odst. 3 daňového řádu, který upravuje postup odvolacího orgánu v případě, kdy vyjdou při přezkoumávání rozhodnutí správce daně najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, ke kterým však musí odvolací orgán přihlédnout. Měl totiž za to, že žádné nové skutečnosti v daném případě najevo nevyšly, pro aplikaci citovaného ustanovení tak nebyl důvod.

[9] Městský soud konečně odmítl i tvrzení žalobkyně o tom, že žalovaný bez znalosti detailních informací jen na základě daňových přiznání určil výši vypořádacího koeficientu podle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle městského soudu tento výpočet neměl na závěr o nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žádný vliv, neboť jej žalovaný použil pouze k vysvětlení jeho pochybností o tom, zda u přijatých plnění byl odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Městský soud nepovažoval za

potřebné tento výpočet přezkoumávat, neboť i v případě jeho nesprávného určení by to nevedlo k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[10] Žalobkyně v žalobě uváděné skutečnosti týkající se použití přijatého plnění v rámci její ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění městský soud označil za skutečnosti nové, kterými se s ohledem na zásadu vyplývající z § 75 s. ř. s. nemohl zabývat při přezkumu napadeného rozhodnutí. Tyto skutečnosti měla žalobkyně uvést již na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností v daňovém řízení.

III.

[11] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek i napadené rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatelka namítá, že městský soud nesprávně uzavřel, že žalovaný nebyl ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu povinen seznámit stěžovatelku s odlišným právním názorem, ke kterému dospěl, a umožnit jí se k tomuto právnímu názoru vyjádřit a případně navrhnout další důkazy. Tímto závěrem byla stěžovatelka zkrácena na svých procesních právech, a to způsobem, který měl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Smyslem a účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je podle ní zachování zásady dvojinstančnosti a zamezení vydávání překvapivých rozhodnutí. Stěžovatelka zde odkazuje mimo jiné na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 148/2018-44, jehož závěry považuje za použitelné i v nynějším případě. Jelikož správce daně nijak nezpochybnil využití přijatého plnění pro ekonomickou činnost stěžovatelky, a učinil tak teprve žalovaný, došlo z jeho strany ke změně právního názoru, který byl poprvé vysloven až v napadeném rozhodnutí. Stěžovatelka tak neměla možnost na tuto změnu reagovat v průběhu daňového řízení. Na tom nic nemění skutečnost, že výzva správce daně k odstranění pochybností ze dne 28. 8. 2014, č. j. 5309375/14/2010-24907-110521 (dále jen „výzva“), obecně odkazovala na § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a § 73 téhož zákona.

[13] Stěžovatelka namítá i nesprávný závěr městského soudu o tom, že napadené rozhodnutí nebylo v její neprospěch. Ustanovení § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu podle ní nelze vykládat tak, že pokud odvolací daňový orgán potvrdí rozhodnutí správce daně, přestože došlo ke změně právního názoru, nejde o rozhodnutí v neprospěch a zmíněné ustanovení se nepoužije. Takový výklad by vedl k popření zásady dvojinstančnosti a k vydání překvapivého rozhodnutí. Za předpokladu, že by žalovaný vyzval stěžovatelku k uvedení skutečností prokazujících naplnění podmínky použití přijatého plnění v rámci její ekonomické činnosti, uvedla by je již v daňovém řízení a neuváděla by je poprvé až v řízení před soudem. Odvolací orgán měl povinnost svůj odlišný právní názor daňovému subjektu sdělit, umožnit mu se k němu vyjádřit a popřípadě navrhnout další důkazní prostředky.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí ani s úvahami městského soudu ohledně důkazního břemene. Upozorňuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt tak, že daňový subjekt prvotně prokazuje svá tvrzení především účetnictvím, následně pak správce daně prokazuje

pokračování

případnou existenci vážných a důvodných pochybností o průkaznosti či věrohodnosti účetnictví či jiné evidence daňového subjektu a následně daňový subjekt prokazuje svá tvrzení i jiným způsobem, zejména důkazními prostředky mimo účetnictví. Pokud daňový subjekt své důkazní břemeno unese, ale správci daně vzniknou vážné a důvodné pochybnosti o další podstatné skutečnosti, postupuje opět podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Správce daně tedy měl stěžovatelku v případě pochybností ohledně toho, zda přijaté plnění využila pro svou ekonomickou činnost, vyzvat k prokázání této skutečnosti. Teprve takovou výzvou by přenesl důkazní břemeno o této skutečnosti na stěžovatelku. K tomu však nedošlo. Správce daně ani žalovaný v průběhu řízení nevyslovili pochybnosti o tom, že přijaté plnění bylo použito pro ekonomickou činnost stěžovatelky. Naopak správce daně v úředním záznamu výslovně uvedl, že „*DS předložil správci daně dostatek listinných důkazních prostředků, kterými prokazuje skutkový stav a nárok na odpočet na dani z ubrazené částky 7.000.000 Kč.*“ Svě důkazní břemeno o této skutečnosti tedy stěžovatelka unesla. Měl-li správce daně další pochybnosti, měl stěžovatelku vyzvat k jejich odstranění, nikoliv uvést, že předložila dostatek důkazních prostředků.

[15] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka namítá i to, že městský soud nesprávně posoudil výzvu správce daně. Skutečnost, že tato výzva obsahuje odkaz na § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, ještě neznamená, že na stěžovatelku přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání využití přijatého plnění v rámci její ekonomické činnosti. Správce daně měl tvrdit a prokázat vážné a důvodné pochybnosti o této skutečnosti a na jejich základě stěžovatelku konkrétně vyzvat k jejímu prokázání. To však správce daně ve výzvě neučinil. Výzva neobsahovala konkrétní, vážné ani důvodné pochybnosti, patrně proto, že využití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti správce daně vůbec nezpochybňoval.

IV.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Odkazuje na napadené rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

[17] Uvádí, že neměl povinnost stěžovatelku seznámit se změnou právního názoru, neboť se nejednalo o změnu v její neprospěch. Závěr žalovaného nemohl být pro stěžovatelku ani překvapivý, jelikož již správce daně ji vyzval, aby prokázala, že nárok na odpočet daně uplatnila v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a § 73 téhož zákona. Od počátku stěžovatelka věděla, že má prokazovat přijetí zdanitelného plnění a také to, že přijaté zdanitelné plnění použila v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně tedy měla dostatečný časový prostor pro označení a předložení důkazních prostředků. Bylo proto nadbytečné v odvolacím řízení ji vyzývat k prokázání něčeho, k čemu již byla jednou správcem daně vyzvána. Podle žalovaného se tak jedná o odlišnou situaci než v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 148/2018-44, na nějž stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje.

[18] Pro případ, že by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o procesním pochybení žalovaného, který měl seznámit stěžovatelku se svým odlišným právním názorem a vyzvat ji k předložení dalších důkazů ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, žalovaný dodává,

že by se z jeho strany nejednalo o pochybení, které by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Je totiž podstatné, zda by bylo zasaženo do veřejných subjektivních práv stěžovatelky. Stěžovatelka neuvedla, jaká konkrétní tvrzení či důkazní prostředky by v daňovém řízení vznesla, kdyby žalovaný postupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu, tudíž nelze dospět k závěru, že by případné pochybení žalovaného mělo vliv na výrok napadeného rozhodnutí.

[19] K námitce nesprávného posouzení důkazního břemene žalovaný uvádí, že již správce daně vyzval stěžovatelku, aby prokázala, že nárok na odpočet daně uplatnila v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a § 73 téhož zákona. Stěžovatelka tedy měla povinnost prokázat splnění obou podmínek pro vznik tohoto nároku, a sice přijetí zdanitelného plnění i jeho použití k uskutečňování taxativně vyjmenovaných plnění. V rámci postupu k odstranění pochybností však žádné důkazní prostředky k prokázání použití tvrzeného přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nepředložila, a svoji důkazní povinnost zakotvenou v § 92 odst. 3 daňového řádu tudíž nesplnila.

[20] Závěrem žalovaný zaujímá stanovisko i k námitce o pochybení správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností a nekonkrétnosti jeho výzvy k odstranění pochybností. Zdůrazňuje, že stěžovatelka v žalobě nenamítala, že by výzva nebyla dostatečně konkretizovaná, a proto k přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatelku nedošlo. Uvedená námitka je proto nepřijatelná. Pro úplnost žalovaný dále dodává, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, ale nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Žalovaný je přesvědčen, že výzva správce daně vyjádřila dané pochybnosti dostatečně konkrétně. Nadto nekonkrétnost výzvy k odstranění pochybností podle žalovaného může svědčit nanejvýš o její vadnosti, nikoliv o její neplatnosti. Jestliže daňový subjekt na výzvu, i s nedostatečně vyjádřenými pochybnostmi, reagoval, nelze říci, že by taková výzva vedla ke zkrácení jeho veřejných subjektivních práv. Tedy i nezákonně zahájený postup k odstranění pochybností, u nějž dalšími úkony došlo ke zhojení vad výzvy, nemá za následek nezákonnost celého postupu, ani nezákonnost následně vydaného rozhodnutí.

V.

[21] V replice stěžovatelka obsáhle zpochybňuje vyjádření žalovaného a opakuje svá tvrzení uvedená již z kasační stížnosti; na ní nadále setrvává.

VI.

[22] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Stěžovatelka v kasační stížnosti především namítá, že ji měl žalovaný vyzvat ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu k prokázání, že přijaté plnění využila v rámci své ekonomické činnosti. Při svém rozhodování totiž dospěl k odlišnému právnímu posouzení

pokračování

téhož skutkového stavu oproti správci daně, který splnění této (druhé) podmínky pro vznik nároku na odpočet daně vůbec neposuzoval a odpočet na dani z přidané hodnoty neuznal pro neexistenci zdanitelného plnění (první podmínka). Městský soud podle stěžovatelky pochybil, pokud tento postup žalovaného aproboval.

[25] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-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.*

[26] Shodnou otázkou týkající se aplikace a výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval již ve svém rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58. Závěry v něm uvedené jsou přitom použitelné i v nyní projednávané věci, a proto z nich čtvrtý senát v dalším vychází; neshledává totiž důvod se od nich odchýlit.

[27] Desátý senát v odkazovaném rozsudku vyslovil, že *„[d]ospěje-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele (zde stěžovatelky), není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.) (viz bod 63 rozsudku rozšířeného senátu 1 Afs 438/2017, Strojmetal).“*

[28] Desátý senát dále zdůraznil, že smyslem a účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí. Na to navázal tak, že *„[p]o zohlednění smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu lze na tomto místě uzavřít, že odvolací správní orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně. Rozhodnutí, kterým žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni, je tedy třeba ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Opačný výklad, dle něhož nezmění-li odvolací správní orgán výši daňové povinnosti stanovené daňovému subjektu, není jeho povinností seznámit daňový subjekt se změnou právního názoru a umožnit mu, aby se k této změně vyjádřil, je absurdní. V rozporu s principem subsidiarity soudní ochrany totiž přenáší efektivní možnost právní argumentace proti novému právnímu názoru odvolacího orgánu teprve na řízení před správním soudem.“* Nejinak tomu bylo v posuzované věci.

[29] Správce daně v dodatečném platebním výměru uzavřel, že přijaté plnění nebylo zdanitelným plněním ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a tudíž doměřil stěžovatelce odpočet na dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2013 ve výši 0 Kč (tedy neuznal odpočet uvedené daně ve výši 1.250.000 Kč). Žalovaný naopak v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že přijaté plnění je plněním zdanitelným, neboť se podle něj jednalo o poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. Přesto stěžovatelčino odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil,

neboť dovedl, že stěžovatelka neprokázala použití přijatého plnění v rámci její ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný tedy na základě téhož skutkového stavu dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně.

[30] Městský soud při hodnocení postupu žalovaného v odvolacím řízení shledal, že podle § 115 odst. 2 daňového řádu odvolací orgán postupuje tehdy, pokud dojde k závěru, že je třeba v odvolacím řízení doplnit dokazování či odstranit vadu řízení, nebo pokud není správný právní názor správce daně, ale skutkový stav věci je již úplný. Přestože v dané věci žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, aniž shledal skutkový stav neúplným, nebyl podle městského soudu povinen podle předmětného ustanovení postupovat, neboť nerozhodl v neprospěch stěžovatelky, nýbrž „jen“ potvrdil pro stěžovatelku nepříznivé rozhodnutí správce daně, byť z jiných právních důvodů.

[31] Z toho, co výše Nejvyšší správní soud uvedl, je však nepochybné, že tyto úvahy městského soudu jsou chybné, a nesprávně tudíž postupoval již žalovaný, který svůj odlišný právní názor na skutková zjištění učiněná správcem daně nepředestřel v odvolacím řízení stěžovatelce dříve, než o jejím odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodl napadeným rozhodnutím. I změna právního názoru na úplně zjištěný skutkový stav totiž v souzeném případě znamenala rozhodnutí v neprospěch stěžovatelky o naplnění podmínek pro nárok na odpočet na dani a znamenala zásah do jejich veřejných subjektivních práv. Je tomu tak právě proto, že tato změna pro ni nebyla předvídatelná, napadené rozhodnutí pro ni tudíž bylo překvapivé a v důsledku toho se těžiště námitek proti rozhodnutím daňových orgánů přesunulo až do řízení před soudem.

[32] Nejvyšší správní soud tedy nepovažuje výše uvedený náhled městského soudu na aplikaci a výklad § 115 odst. 2 daňového řádu v souzeném případě za správný. V nynější věci žalovaný jako odvolací orgán došel k odlišnému právnímu hodnocení téže skutkové situace, kterou posuzoval již správce daně. Ten nepovažoval za splněnou první podmínku pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, splněním druhé podmínky se tak vůbec nezabýval. Naproti tomu žalovaný splnění první podmínky (přijetí zdanitelného plnění) měl za prokázané, a zabýval se proto splněním druhé podmínky (použití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky). Bylo proto jeho povinností v souladu s § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu s touto změnou právního názoru stěžovatelku seznámit a umožnit jí na tuto změnu reagovat případným doplněním jejích tvrzení a prokázáním splnění této druhé podmínky.

[33] Jak již totiž uvedeno, i změna právního názoru žalovaného oproti správci daně v daném případě představovala změnu rozhodnutí (dodatečného platebního výměru) v neprospěch stěžovatelky. Postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu tudíž byl na místě. Takto však žalovaný nepostupoval v domnění, že i když změnil právní názor oproti správci daně, na výsledku řízení se v podstatě ničeho nezměnilo (odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil). V tom se však žalovaný mylí. Napadené rozhodnutí bylo pro stěžovatelku nepochybně překvapivé a bylo v její neprospěch, neboť před jeho vydáním nemohla nikterak na změnu právního názoru reagovat, tedy toto rozhodnutí bylo vydáno na základě postupu, který byl v rozporu s § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu.

pokračování

[34] S ohledem na okolnosti posuzované věci (změna právního posouzení skutkového stavu žalovaným) tedy nebylo dostačující, jak přesto žalovaný i městský soud dovodili, že správce daně již ve výzvě k odstranění pochybností stěžovatelku obecně vyzval, aby předložila důkazy k prokázání jí uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Právě změněný právní názor žalovaného vyjádřený poprvé v napadeném rozhodnutí brání tomu, aby tuto výzvu bylo možno ve vztahu k prokázání stěžovatelčina nároku na odpočet daně z přidané hodnoty považovat za dostatečnou.

[35] Opačný závěr městského soudu a před ním žalovaného na nutnost postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu tudíž není správný a odporuje zásadě subsidiarity soudní ochrany. Stížnostní námitka o nesprávném posouzení postupu žalovaného v odvolacím řízení v rozporu s § 115 daňového řádu je proto důvodná.

[36] S ohledem na právě uvedené závěry týkající se pochybení při aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu se Nejvyšší správní soud již nezabýval ostatními stížnostními námitkami týkajícími se přenesení důkazního břemene ze správce daně na stěžovatelku na základě výzvy k odstranění pochybností ani problematikou míry konkrétnosti této výzvy. Bylo by to totiž bez významu pro posouzení nynějšího případu vzhledem k tomu, že žalovaný byl povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a stěžovatelku před vydáním rozhodnutí seznámit se svým odlišným právním názorem tak, aby stěžovatelka měla možnost se k němu blíže vyjádřit a reagovat, případně navrhnout na podporu svých tvrzení další důkazy, které by mohly vést k dalším skutkovým zjištěním. Stěžovatelce lze konečně přisvědčit i v tom, že nepochybně mohla mít za to, že v řízení před správcem daně předložila všechny potřebné důkazy k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tedy i k prokázání toho, že přijaté plnění použila v rámci své ekonomické činnosti v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Právě to totiž správce daně uvedl v úředním záznamu, který byl výstupem postupu k odstranění pochybností (viz citace výše v odst. [14]). Porušení zákazu vydávání překvapivých rozhodnutí, vůči kterým se až do řízení před soudem nemohla stěžovatelka bránit, tak správce daně tímto vyjádřením v úředním záznamu napomohl.

[37] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že shledal naplněným kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Městský soud pochybil při výkladu § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu. V důsledku toho dospěl k nesprávnému závěru o tom, že žalovaný postupoval správně, neseznámil-li stěžovatelku se svým odlišným právním názorem oproti správci daně, neboť měl za to, že podle něj nebude rozhodnuto v její neprospěch.

VII.

[38] Nejvyšší správní soud z předestřených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná, a napadený rozsudek zrušil podle § 110 odst. 1 část věty první před středníkem s. ř. s. Jelikož již v řízení před městským soudem byly důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí a městský soud by v dalším řízení nemohl učinit nic jiného, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, Nejvyšší správní soud současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil i napadené rozhodnutí a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 téhož zákona. V něm

je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 téhož zákona).

[39] V dalším řízení tedy žalovaný stěžovatelku seznámí se svými právními závěry týkajícími se prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a poskytne jí možnost na tento právní názor reagovat (doplněním tvrzení a/nebo návrhů na dokazování), v závislosti na reakci stěžovatelky bude v daňovém řízení pokračovat a poté o věci nově rozhodne.

[40] Jelikož je Nejvyšší správní soud posledním soudem, který o věci rozhoduje, je povinen rozhodnout o nákladech řízení o žalobě i o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka jako v řízení úspěšný účastník má právo na náhradu nákladů řízení důvodně vynaložených v řízení proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[41] Náhrada nákladů řízení o žalobě představuje především soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč. Dále je tvořena odměnou za zastoupení advokátem za 2 úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí věci a sepisu žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Mimosmluvní odměna za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], celkem za dva úkony právní služby tudíž činí částku 6.200 Kč (2 x 3.100 Kč). Součástí náhrady nákladů řízení je i náhrada hotových výdajů za každý z těchto úkonů v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v rozsahu 2 x 300 Kč, tj. 600 Kč. Náklady řízení o žalobě celkem činí 9.800 Kč.

[42] Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze soudního poplatku ve výši 5.000 Kč a dále z odměny za 2 úkony právní služby po 3.100 Kč spočívající v sepisu kasační stížnosti a replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti ze dne 25. 8. 2020 [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], celkem tedy 6.200 Kč (2 x 3.100 Kč). Dále stěžovatelce náleží i náhrada hotových výdajů s těmito úkony souvisejícími podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč. Za řízení o kasační stížnosti tedy náklady řízení činí 11.800 Kč.

[43] Jelikož zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny a náhrady hotových výdajů v celkové výši 13.600 Kč (2 x 6.800 Kč) o tuto daň ve výši 2.856 Kč (21 % z částky 13.600 Kč). Náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy celkem činí 24.456 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný stěžovatelce zaplatit k rukám jejího zástupce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. října 2022

pokračování

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu