



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **STRIVIUS, s. r. o.**, sídlem Holušická 2221/3, Praha, zastoupené Mgr. Lukášem Pechem, advokátem, sídlem Široká 117/22, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2020, č. j. 12535/20/5300-21442-809464, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 7. 2022, č. j. 6 Af 21/2020-71,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci a řízení před městským soudem**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal dne 2. 7. 2018 platební výměry, kterými byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za období červen 2017 ve výši 1 093 898 Kč a za období srpen 2017 ve výši 214 300 Kč, neboť stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, z přijatých zdanitelných plnění od společností DININGCARD s. r. o. (dále jen „Diningcard“) a Hedemora s. r. o. (dále jen „Hedemora“).

[2] Žalovaný rozhodnutím o odvolání, vydaným ve společném řízení, platební výměry změnil tak, že z výroku vypustil slova „podle pomůcek“, v ostatním platební výměry potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu.

[4] K námitce nedostatečného odůvodnění platebních výměrů městský soud zdůraznil, že dojde-li ke stanovení daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Správce daně proto nepochybil, když v odůvodnění platebních výměrů odkázal na výsledky postupu k odstranění pochybností a sdělení těchto výsledků žalobkyni.

[5] Městský soud neshledal ani nepřekoumatelnost namítanou z toho důvodu, že podle výroků platebních výměrů byla daň stanovena podle pomůcek, zatímco z odůvodnění výměrů stanovení daně podle pomůcek nevyplývá. Městský soud shrnul, že podle daňového spisu byla daň stanovena dokazováním, při němž žalobkyně neprokázala nárok na odpočet. O skutečném způsobu stanovení daně nemohlo být pochyb. Chybný odkaz na vyměření daně „podle pomůcek“, bylo chybou v psaní, která nezaložila nepřekoumatelnost platebních výměrů.

[6] Městský soud dále uvedl, že daňové řízení je ovládáno zásadou jednotnosti a odvolací řízení představuje cestu, jak napravit vady, kterých se dopustil správce daně v prvostupňovém rozhodnutí. Žalovaný chybu ve výroku platebního výměru opravil v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[7] Městský soud nesouhlasil s námitkou, že uvedení slov „podle pomůcek“ v platebních výměrech mělo negativní vliv na procesní obranu žalobkyně. Daňové řízení bylo po celou dobu vedeno ve smyslu prokázání/neprokázání žalobkyni uplatněného nároku na odpočet daně, žalobkyně nemohla mít pochybnosti o způsobu vedení daňového řízení. Žalobkyně byla nadto v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 3. 2020 žalovaným informována, že správce daně se dopustil chyby a nesprávně ve výroku platebních výměrů uvedl, že daň byla stanovena podle pomůcek. Současně byla žalobkyně upozorněna, že tato chyba bude žalovaným napravena. Žalobkyně se k tomuto seznámení dne 23. 3. 2020 vyjádřila, způsob stanovení daně dokazováním byl tedy žalobkyni zřejmý.

[8] Městský soud nesouhlasil ani s námitkou, že žalobkyně mohla odvolání proti platebním výměrům koncipovat jinak, kdyby platební výměry neodkazovaly na stanovení daně podle pomůcek. Vzhledem k tomu, že žalobkyně byla na chybu upozorněna v seznámení se zjištěnými skutečnostmi, mohla na základě výzvy k vyjádření ze dne 6. 3. 2020 svoji obranu v odvolacím řízení uplatnit.

[9] Dále k námitce, že žalovaný ve výzvě ze dne 6. 3. 2020 nepoužil terminologii podle § 104 daňového řádu týkajícího se opravy zřejmých nesprávností, městský soud uvedl, že žalovaný v posuzované věci nevydal opravné rozhodnutí podle § 104 odst. 1 daňového řádu, nýbrž zjištěnou vadu napravit rozhodnutím o odvolání, jímž změnil výroky platebních výměrů dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[10] Městský soud se neztotožnil ani s námitkou proti dílčímu závěru daňových orgánů, že žalobkyně neprokázala, že doklady k výpočtu daně nemá k dispozici z důvodu zadržení jednatele a jeho umístění do vazby a zadržení dokladů Policií ČR. Městský soud ve shodě

pokračování

s žalovaným uvedl, že důkazní břemeno ohledně přijetí plnění od dodavatelů Diningcard a Hedemora leželo na žalobkyni, žalovaný tedy nebyl povinen sám zjišťovat skutečnosti, zda žalobkyně požádala o vrácení věcí zajištěných při domovních prohlídkách, resp. že nebyla se svou žádostí úspěšná.

[11] Městský soud neshledal porušení zásady dvojinstančnosti ani jiných zásad daňového řízení. Daňový řád umožňuje, aby odvolací orgán napravil vady prvostupňového rozhodnutí.

[12] Městský soud se ztotožnil se závěrem, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzeného přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů Diningcard a Hedemora ve smyslu § 72 zákona o DPH (městský soud nesprávně odkázal na § 72 zákona o daních z příjmů, pozn. Nejvyššího správního soudu).

[13] Městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[14] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[15] Stěžovatelka namítala, že pochybení správního orgánu nemůže být vykládáno v neprospěch stěžovatelky. Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem žalovaného, že si musela být vědoma, jakým způsobem byla daň stanovena. Jde o omezení spravedlivého procesu, stěžovatelce nebylo umožněno plnohodnotné odvolání. Městský soud rozhodnutí žalovaného přezkoumal formalisticky.

[16] Stěžovatelka dále namítala, že městský soud ignoroval skutečnost, že jednatel stěžovatelky byl ve vazbě a účetnictví společnosti bylo zajištěno. Požadavek, aby stěžovatelka předložila potřebné dokumenty, byl nesplnitelný. Trestní řízení iniciovaly daňové orgány, v daňovém řízení postupovaly nátlakově a vytvořily účelovou konstrukci, aby se stěžovatelka nemohla bránit. Podle stěžovatelky je nepřípustné, že městský soud přijal argumentaci žalovaného, podle níž si stěžovatelka měla zajistit důkazy sama i za situace, kdy jediné důkazy byly u policejního orgánu, který je odmítl vydat. Dle stěžovatelky měl soud uložit správnímu orgánu, aby si od policejního orgánu účetnictví zajistil. Přenesení důkazní povinnosti na daňový subjekt není bezbřehé.

[17] Dále stěžovatelka namítala, že platební výměry jsou odůvodněny pouhým odkazem na výzvy k odstranění pochybností. Ve výroku platebních výměrů je uvedeno, že daň byla vyměřena podle pomůcek, z odůvodnění platebních výměrů to však nevyplývá. Stěžovatelka zvolila v rámci odvolání argumentaci, proč pomůcky pro stanovení daně v jejím případě nelze použít. Žalovaný pak v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení odvolací námitky stěžovatelky bagatelizoval. Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem, že musela vědět, že se správce daně odkazem na stanovení daně podle pomůcek dopustil nesprávnosti.

[18] Stěžovatelka namítala, že změnou výroku platebních výměrů a vypuštěním sousloví „dle pomůcek“ žalovaný zcela změnil charakter rozhodnutí. Argumentaci žalovaného, že chybu správce daně lze napravit v odvolacím řízení, nelze přijmout. Byla tím porušena dvojinstančnost řízení. Vadu nelze napravit konstatováním, že jde o nesprávnost, nadto

s uvedením jiné terminologie, než jakou používá zákon. Dle stěžovatelky žalovaný takto nesprávnost dle § 104 daňového řádu v rozhodnutí správce daně napravit nemohl.

[19] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[20] **Žalovaný** ve vyjádření uvedl, že správce daně sice pochybil, když ve výrocích platebních výměrů odkazoval na způsob stanovení daně podle pomůcek, toto pochybení však nezpůsobilo nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasil s argumentací stěžovatelky o porušení jejích procesních práv. Stěžovatelce byly dne 12. 4. 2018 (poté, co jednatel stěžovatelky opustil vazbu) doručeny výsledky postupů k odstranění pochybností a stěžovatelka byla poučena o právu podat návrh na pokračování v dokazování. Žádné důkazy však nepředložila ani nenavrhl. Musela tedy minimálně v tento moment vědět, že daňové řízení je vedeno v rovině dokazování. Pochybení správce daně nadto bylo napraveno v odvolacím řízení, ani na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a zamýšleným postupem v rámci odvolacího řízení však stěžovatelka nereagovala předložením či navržením důkazů k prokázání nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka mohla svojí aktivitou získat přístup k zajištěnému účetnictví. Procesní práva mohla stěžovatelka využít i poté, co byl jednatel stěžovatelky propuštěn z vazby. Žalovaný doplnil, že v důsledku zajištění účetnictví Policií ČR vyžadovalo unesení důkazního břemen zvýšené úsilí, nebylo však nemožné.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[22] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[23] Stížní námitky shrnuté v bodech 17 a 18 tohoto rozsudku směřují proti platebním výměrům či rozhodnutí žalovaného bez jakékoli vyjádřené vazby k rozsudku městského soudu. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se musí upínat právě k rozhodnutí krajského soudu (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Uvedení konkrétních stížných námitek brojících proti rozhodnutí krajského soudu nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Námitky stěžovatelky směřující výhradně proti rozhodnutím platebním výměrům či rozhodnutí žalovaného bez vazby k rozsudku městského soudu, který je kasační stížností napadán, jsou v řízení o kasační stížnosti nepřipustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), a Nejvyšší správní soud se jimi tedy nemohl věcně zabývat.

pokračování

[24] Námitky shrnuté v bodech 15 a 16 tohoto rozsudku jsou založeny na věcné argumentaci žaloby a stěžovatelka jimi městskému soudu vytýká, že převzal argumentaci žalovaného a jeho rozhodnutí aproboval. Tyto stížní námitky jsou postaveny na paušálním nesouhlasu se závěry žalovaného a městského soudu bez jakékoli kvalifikované reakce na argumentaci obsaženou v odůvodnění rozhodnutí žalovaného a v rozsudku městského soudu, na niž by Nejvyšší správní soud mohl adekvátně odpovědět. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému přezkumu v rozsahu vymezeném kasační stížností.

[25] K námitce, že v souvislosti se změnou výroku napadených platebních výměrů vypuštěním sousloví „podle pomůcek“ byla stěžovatelce odňata možnost obrany v odvolacím řízení, již městský soud správně uvedl, že stěžovatelka byla před vydáním rozhodnutí v odvolacím řízení upozorněna na zjištění tohoto pochybení správce daně. Žalovaný ji v této souvislosti vyzval, aby se v odvolacím řízení vyjádřila (zejména bod 36 rozsudku městského soudu). Stěžovatelky tedy měla možnost procesní obranu nezaměřovat proti způsobu stanovení daně nesprávně uvedenému v platebních výměrech, nýbrž koncipovat odvolací argumentaci jinak, proti skutečné podstatě rozhodnutí. Ve vyjádření ze dne 23. 3. 2020 však stěžovatelka v reakci na výzvu ze dne 6. 3. 2020 pouze nesouhlasila s konstatováním žalovaného, že nepožádala policejní orgán o vydání věcí, a v této souvislosti navrhla provedení důkazu emailovou zprávou zástupce stěžovatelky adresovanou Policii ČR.

[26] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem uzavírá, že nesprávné uvedení sousloví „podle pomůcek“ nemělo v projednávaném případě negativní vliv na obranu stěžovatelky. Stěžovatelka sice v žalobě i v kasační stížnosti namítá, že by byla bývala odvolací argumentaci pojala jinak, tuto jinou argumentaci však nevyužila ani v odvolacím řízení poté, co byla seznámena se závěrem žalovaného o chybě správce, a nenastínila ji ani v řízení před správními soudy.

[27] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že požadavek daňových orgánů na předložení dokumentace prokazující oprávněnost nároku stěžovatelky na uplatněný odpočet DPH z přijatých plnění od společností Diningcard a Hedemora byl nespelnitelný a účelově nátlakový. Již městský soud zdůraznil, že dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení. Správce daně přitom stěžovatelku v rámci postupu k odstranění pochybností vyzval, aby prokázala, že plnění od dodavatelů Diningcard a Hedemora skutečně přijala, na výzvu správce daně však stěžovatelka nereagovala a nereagovala ani na následné sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností, důkazní břemeno ohledně svých tvrzení tedy neunesla (bod 44 rozsudku městského soudu). V této souvislosti městský soud též ve shodě s žalovaným vyhodnotil, že stěžovatelka neprokázala, že využila možné právní nástroje, aby pro účely daňového řízení získala dokumenty zajištěné při domovních prohlídkách v trestním řízení, resp. že orgány činné v trestním řízení jejím žádostem nevyhověly (body 45 až 47 rozsudku městského soudu).

[28] I s tímto posouzením Nejvyšší správní soud souhlasí. Judikatura k rozložení daňového břemene mezi daňový subjekt a správce daně ve smyslu § 92 odst. 3 až 5 daňového řádu jasně potvrzuje povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-81). Zákon i judikatura tedy poskytují jasný podklad pro závěr, že stěžovatelka měla důkazní břemeno

týkající se jejich tvrzení o přijatých plněních od dodavatelů Diningcard a Hedemora, na nichž stěžovatelka založila uplatněný odpočet daně.

[29] Skutečnost, že orgány činné v trestním řízení podnikaly kroky v trestním řízení, a unesení důkazního břemene v daňovém řízení tak vyžadovalo větší procesní úsilí, v jádru nic nemění na skutečnosti, že to byla stěžovatelka, kdo nesl důkazní břemeno ohledně pravdivosti tvrzení o přijatých plněních. Není přitom pravda, že důkazní břemeno stěžovatelka objektivně nemohla unést. Jak přílehavě uvedli žalovaný a městský soud, stěžovatelka mohla učinit právně relevantní kroky k získání dokumentů odňatých při domovních prohlídkách (např. podat žádost o vrácení dle § 78 odst. 7 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád) či alespoň jejich kopií (v režimu dle § 65 odst. 1 trestního řádu), neprokázala však, že tyto kroky učinila nebo že orgány činné v trestním řízení vrácení věcí či pořízení kopií odepřely.

[30] Z e-mailové zprávy zástupce stěžovatelky adresované Policii ČR, na kterou stěžovatelka odkázala ve svém vyjádření ze dne 23. 3. 2020 v reakci na výzvu žalovaného z 6. 3. 2020, pouze vyplývá, že zástupce hodlá požádat o vydání zajištěných věcí. Tato zpráva však nedokládá, že zástupce stěžovatelky žádost skutečně učinil, případně ve vztahu k jakým věcem žádost učinil, tím spíše nedokládá, že policejní orgán odmítl věci vydat, jak tvrdí stěžovatelka. Teprve za situace, kdy by stěžovatelka věrohodně doložila, že orgány činné v trestním řízení nereflektovaly její právně relevantní snahu získat pro účely daňového řízení dokumentaci zabavenou v trestním řízení, mohla být opodstatněná námitka, že byl požadavek, aby nárok na odpočet daně prokázala stěžovatelka, objektivně nesplnitelný.

[31] Skutečnost, že městský soud nepřijal argumentaci stěžovatelky, neznamená, že rozhodnutí žalovaného přezkoumal pouze formalisticky, a už vůbec nelze v této skutečnosti v projednávané věci spatřovat pochybení městského soudu. Se závěry vyjádřenými v napadeném rozsudku městského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[32] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[33] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. září 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.  
předseda senátu

pokračování

6 Afs 179/2022 - 42