



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **Pořádková a zásahová služba s. r. o.**, se sídlem Praha 16, Vrážská 1562/24a, zastoupené Mgr. et Mgr. Jiřím Flamem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 1, Vodičkova 729/11, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 11. 2021, č. j. 14 Af 40/2021-36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 12. 6. 2018 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec a srpen 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společností DUV Security s. r. o., a HFCENTRUM HYPOTEČNÍ A FINANČNÍ CENTRUM, s. r. o. (dále jen „HFCENTRUM“), a dále za zdaňovací období prosinec 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společností DUV Security, Local Security s. r. o., a Person servis s. r. o. Jelikož žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, vydal správce daně dne 4. 3. 2020

celkem tři dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 400 264 Kč, za srpen 2017 ve výši 369 718 Kč, a za prosinec 2017 ve výši 610 498 Kč; současně žalobkyni vyměřil příslušné penále.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně tři samostatná odvolání. Žalovaný prostřednictvím *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi* a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 8. 3. 2021, č. j. 7255/21/5300-21442-713011 (dále jen „Seznámení“), žalobkyni ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), seznámil s provedenými důkazními prostředky v rámci odvolacího řízení a s jejich hodnocením. Žalobkyně následně doručila žalovanému dne 23. 3. 2021, 6. 4. 2021, 7. 4. 2021, 8. 4. 2021 a 14. 4. 2021 svá vyjádření, ve kterých mj. navrhla výslech dalších svědků. V návaznosti na to žalovaný dne 19. 4. 2021 vyzval správce daně, aby doplnil spisový materiál o výpovědi jednatelů společnosti Local Security ve zdaňovacích obdobích říjen 2017 až květen 2018, a o výpověď pana Josefa Děda., který měl za uvedenou společnost jednat.

[3] Žalovaný následně vydal konečná rozhodnutí ve věci. Rozhodnutím ze dne 13. 5. 2021, č. j. 17067/21/5300-21442-713011, zrušil dodatečný platební výměr za zdaňovací období prosinec 2017 a řízení zastavil. Dalším rozhodnutím z téhož dne, č. j. 16011/21/5300-21442-713011 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil dodatečný platební výměr za červenec 2017 tak, že se žalobkyni doměřuje DPH ve výši 302 263 Kč, a dodatečný platební výměr za srpen 2017 tak, že se žalobkyni doměřuje DPH ve výši 269 170 Kč. Tyto dodatečné platební výměry změnil proto, že shledal důvodnými některé návrhy žalobkyně na provedení svědeckých výpovědí v souvislosti s prokázáním oprávněnosti nároku na odpočet daně od dodavatele DUV Security, nicméně je s ohledem na blížící se konec lhůty ke stanovení daně nemohl stihnout provést. Žalobkyni tedy uznal nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele DUV Security, neboť ve vztahu k nim již nebylo možné bezpečně zjistit skutkový stav věci.

[4] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou, kterou Městský soud v Praze shora označeným rozsudkem zamítl. Stěžejní námitkou žaloby bylo, že žalobkyně po obdržení Seznámení navrhla další důkazy, přičemž správce daně v návaznosti na tyto návrhy předvolal k výslechu další svědky. Výslech části svědků proběhl dne 11. 5. 2021, další část výslechů proběhla 7. 6. 2021. Žalovaný i přes avizované pokračování v dokazování vydal dne 13. 5. 2021 napadené rozhodnutí, aniž by postupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[5] Městský soud uvedl, že pro posouzení dané námitky je zásadní, zda žalovaný po zaslání Seznámení prováděl další dokazování ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, která byla předmětem napadeného rozhodnutí. Povinnost seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi, důkazy a právními názory odvolacího orgánu (§ 115 odst. 2 daňového řádu) je totiž nutno vztáhnout pouze k předmětu konkrétního odvolacího řízení. Neobstál by výklad, podle kterého by bylo možno zaměňovat jednotlivá daňová řízení týkající se téhož daňového subjektu, ať již z hlediska předmětu daně či zdaňovacího období. Povinnost stanovená § 115 odst. 2 daňového řádu se týká zvláště každého konkrétního odvolacího řízení, přičemž v případě, kdy je s tímž daňovým subjektem vedeno více

pokračování

odvolacích řízení, nebrání nic žalovanému seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi, důkazy a právními názory, pokud k meritu onoho konkrétního odvolacího řízení již další dokazování prováděno nebude.

[6] Dále městský soud konstatoval, že v daném případě byl předmětem odvolacího řízení nárok žalobkyně na odpočet DPH ve zdaňovacím období červenec a srpen 2017. Ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím bylo mezi správcem daně a žalobkyní sporné, zda žalobkyně prokázala přijetí zdanitelných plnění od společností DUV Security a HFCENTRUM. Pokud jde o společnosti DUV Security a HFCENTRUM, žalovaný v Seznámení neuvedl žádné nové skutečnosti, které by byly zjištěny po podání odvolání (z tohoto důvodu nebyl v tomto rozsahu ani povinen postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu). Žalobkyně po obdržení Seznámení skutečně navrhla výslechy dalších svědků, v návaznosti na což žalovaný vyzval správce daně, aby doplnil spisový materiál; žalobkyně však nevznesla žádné procesní návrhy, které by mohly změnit skutkový stav týkající se přijetí deklarovaných plnění od společnosti HFCENTRUM, a ani žalovaný takové kroky nečinil. Veškerá podání žalobkyně i kroky daňových orgánů se týkaly plnění od společnosti DUV Security, případně od společností relevantních pro jiná zdaňovací období. Tato další plnění od jiných společností však nemohla přinést žádné nové poznatky ohledně plnění od společnosti HFCENTRUM. Pouze neprokázání přijetí plnění od této společnosti přitom bylo předmětem nyní napadeného rozhodnutí (ve vztahu k přijetí plnění od společnosti DUV Security žalovaný žádné důkazy neprováděl a žalobkyni nárok na odpočet uznal). Výslechy provedené 11. 5. 2021 a 7. 6. 2021 se týkaly společnosti Local Security za zdaňovací období říjen 2017 až květen 2018. Žalovaný tak po odeslání Seznámení neprováděl žádné dokazování, které by mělo vliv na posouzení důvodnosti odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období červenec a srpen 2017. Nebylo proto jeho povinností opětovně žalobkyni seznamovat s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy; mohl tak v daném rozsahu přistoupit k vydání rozhodnutí. Jestliže žalobkyně mínila navrhnout další důkazy týkající se přijetí plnění od dodavatele HFCENTRUM, mohla tak učinit od doručení Seznámení (9. 3. 2021) do dne vydání napadeného rozhodnutí (13. 5. 2021).

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti tomuto rozsudku kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka namítá, že daňový řád neomezuje povinnost žalovaného seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi jen ve vztahu ke konkrétnímu zdaňovacímu období, neboť tato povinnost se vztahuje k odvolacímu řízení jako celku. Stěžovatelka v žalobě v žádném případě nezaměňovala jednotlivá daňová řízení, jak naznačil městský soud. Daňovým orgánům nic nebrání, aby vedly ve vztahu ke každému kontrolovanému období samostatnou daňovou kontrolu a samostatné odvolací řízení; v takovém případě by byla akceptovatelná i argumentace městského soudu. V posuzovaném případě se tak ale nedělo, neboť správce daně vedl jedinou kontrolu, jejímž předmětem byla plnění přijatá v měsících červenec, srpen a prosinec 2017, a žalovaný vedl jen jedno odvolací řízení, jehož předmětem byl nárok na odpočet DPH v totožných měsících. V rámci tohoto jediného odvolacího řízení bylo prováděno dokazování, a žalovanému proto vznikla povinnost stěžovatelku

seznámit s výsledkem dokazování a se zjištěnými skutečnostmi, a teprve poté rozhodnout o odvolání.

[9] Skutečnost, že žalovaný vedl pouze jedno odvolací řízení, vyplývá ze Seznámení, ve kterém se hovoří o jediném odvolacím řízení, ale i ze spisového přehledu (jediného) odvolacího spisu. Stěžovatelka tedy předpokládala, že bude nejprve v rámci odvolacího řízení seznámena se zjištěnými skutečnostmi a vyzvána k vyjádření, a teprve poté že žalovaný v odvolacím řízení rozhodne. Stěžovatelka měla právo postupovat podle § 111 odst. 2 daňového řádu a chtěla tak učinit, ovšem předčasné vydání napadeného rozhodnutí jí toto právo upřelo. Pokud by žalovaný vedl tři odvolací řízení, nemohlo by k předčasnému rozhodnutí dojít. V posuzované věci však tři odvolací řízení vedena nebyla.

[10] Stěžovatelka konečně namítla, že pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný ve skutečnosti vedl tři samostatná odvolací řízení, pak jsou všechna tato odvolací řízení stížena procesní vadou, neboť není zřejmé, ke kterému konkrétnímu řízení se doručené Seznámení vztahuje, hovoří-li v něm žalovaný jen o jednom nespecifikovaném odvolacím řízení; stěžovatelka tak nebyla řádně vyzvána ani seznámena se zjištěnými skutečnostmi. Ke kterému řízení se výzva vztahuje, musí být zřejmé z obsahu spisu. O vedení takových řízení nebyl veden samostatný spis; stěžovatelce bylo umožněno nahlédnout pouze do jednoho spisu o odvolání. Žalovaný tedy vedl jedno odvolací řízení, ve kterém probíhalo dokazování výslechem svědků. Měl proto povinnost postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a teprve poté rozhodnout. Stěžovatelka očekávala, že se bude moci vyjádřit k celému obsahu odvolacího řízení poté, co žalovaný dodrží procesní pravidlo podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tím, že žalovaný předčasně vydal napadené rozhodnutí, byla stěžovatelka zkrácena na svých právech.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěry městského soudu. Upozornil, že stěžovatelka v kasační stížnosti nepřipustně rozšiřuje argumentaci uplatněnou v žalobě. Námitka, dle které žalovaný vedl jen jeden spis, a proto bylo vedeno jedno odvolací řízení, v důsledku čehož měla být stěžovatelka seznámena dle § 115 odst. 2 daňového řádu, je proto nepřipustná. Počet odvolacích řízení se neodvíjí od toho, kolik je vedeno spisů. Každé odvolací řízení je zahájeno podáním odvolání. To, že k jednotlivým zdaňovacím obdobím byl veden jeden společný spisový materiál, je v souladu se zásadou hospodárnosti. Ze Seznámení jasně vyplývá, že se týká odvolacích řízení ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec, srpen a prosinec 2017. Žalovaný přitom může v souladu se zásadou hospodárnosti konat úkony pro různá řízení společně. Předmětem rozhodnutí o odvolání je pouze neprokázání přijetí plnění od společnosti HFCENTRUM. Důkazní návrhy stěžovatelky se však týkaly jiných dodavatelů a zdaňovacích období. Závěr napadeného rozhodnutí ve vztahu k dodavateli HFCENTRUM tedy nemůže být překvapivý. Ve vztahu k plnění od HFCENTRUM za nyní relevantní zdaňovací období nedošlo v rámci odvolacího řízení po Seznámení k novému dokazování. Žalovaný proto nebyl povinen opětovně postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Navrhl proto, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní

pokračování

uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Kasační argumentace stěžovatelky je vystavěna na premise, podle které žalovaný vedl toliko jedno odvolací řízení pro zdaňovací období červenec, srpen a prosinec 2017; z toho dovozuje, že nebyl oprávněn rozhodnout o zdaňovacích obdobích červenec a srpen 2017, aniž by stěžovatelku postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil s výsledky dokazování vedeného v souvislosti se zdaňovacím obdobím prosinec 2017. Existenci vedení pouze jednoho společného odvolacího řízení má přitom dokazovat zejména vedení pouze jedné daňové kontroly a jednoho odvolacího správního spisu, a rovněž obsah Seznámení.

[15] Nejvyšší správní soud se s touto námitkou neztotožnil.

[16] Podle § 7 odst. 2 daňového řádu, *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.*

[17] Podle § 134 odst. 1 daňového řádu platí, že *daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Z odst. 2 téhož ustanovení se podává, že pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.*

[18] Podle § 134 odst. 3 věty první daňového řádu se daňové řízení *skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Takovým dílčím řízením je i řízení nalézací, které zahrnuje řízení 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2 [§ 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu].*

[19] Konečně, § 262 daňového řádu stanoví, že *při správě daní se správní řád nepoužije.*

[20] Z ustanovení § 134 odst. 1 a 2 daňového řádu tedy vyplývá, že se daňovým řízením rozumí řízení o jedné dani za jedno zdaňovací období. Jinými slovy řečeno, každé zdaňovací období té které daně je *de iure* předmětem samostatných daňových řízení. Podle § 134 odst. 3 písm. a) a b) daňového řádu dále platí, že součástí každého jednotlivého daňového řízení (řízení o jedné dani za jedno zdaňovací období) je rovněž (dílčí) řízení o řádném opravném prostředku (je-li podán). Daňový řád přitom nezná institut spojení věcí či společného řízení ve smyslu § 140 správního řádu; skutečnost, že ke společnému postupu při vedení jednotlivých daňových řízení v praxi fakticky dochází, je projevem zásady hospodárnosti vyjádřené v § 7 odst. 2 daňového řádu, která daňovým orgánům umožňuje ve vhodných případech činit úkony pro jednotlivá řízení téhož daňového subjektu společně. Ze spisu,

popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, nicméně musí být zřejmé, ke které daňové povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.

[21] Pro nyní posuzovanou věc je relevantní, že správce daně vedl se stěžovatelkou (jednotlivá) daňová řízení za zdaňovací období červenec, srpen a prosinec 2017. V rámci těchto daňových řízení vedl společnou daňovou kontrolu (podle § 85 odst. 4 daňového řádu lze daňovou kontrolu *provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu*), a následně vydal tři samostatné dodatečné platební výměry, proti kterým se stěžovatelka bránila třemi samostatnými odvoláními (okolnost, že odvolání byla podána samostatně, nicméně není rozhodná). Platí-li podle shora citovaného § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu, že součástí každého jednotlivého daňového řízení je rovněž řízení o řádném opravném prostředku, pak také byla žalovaným vedena tři samostatná odvolací řízení (ačkoliv z předloženého spisového materiálu vyplývá, že o nich žalovaný skutečně vedl společný správní spis). Oprávnění žalovaného vést vícero (souvisejících) odvolacích řízení v rámci jednoho daňového spisu plyne z § 64 odst. 1 daňového řádu; součástí daňového spisu jsou části vztahující se k jednotlivým (dílčím) řízením daňového subjektu. Lze tedy vyslovit dílčí závěr, že skutečnost, že správce daně vedl společnou daňovou kontrolu pro více zdaňovacích období, a vedl více spolu souvisejících odvolacích řízení v rámci jednoho spisu, procesní vadu nepředstavuje; naopak jde o postup předpokládaný zákonem.

[22] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou, dle které ze Seznámení doručeného stěžovateli nebylo zřejmé, ke kterému konkrétnímu odvolacímu řízení se vztahuje. Naopak, ze Seznámení se srozumitelně podává, že jím žalovaný stěžovatelku postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznamuje s hodnocením důkazů předložených po podání odvolání, a vyzývá „*k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení ve věci*“ třech odvolání podaných stěžovatelkou dne 6. 4. 2020 proti třem (přesně definovaným) dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období červenec, srpen a prosinec 2017. Vymezení daňových (a tedy i odvolacích) řízení tak bylo v Seznámení postaveno najisto.

[23] Stěžovatelce lze dát za pravdu pouze v tom, že žalovaný v Seznámení hovořil o „*odvolacím řízení*“, a nikoliv o „*odvolacích řízeních*“. Tato terminologická (v praxi bohužel zažitá) nepřesnost však nic nemůže změnit na ze zákona vyplývající skutečnosti, že se o každém zdaňovacím období té které daně vede materiálně samostatné vyměřovací/doměřovací řízení, a tedy i na ně navazující samostatné odvolací řízení. Současně dle kasačního soudu v důsledku této terminologické nepřesnosti ani nedošlo k reálnému zásahu do práv stěžovatelky, neboť jak již přílehavě uvedl městský soud v odst. 30 odůvodnění napadeného rozsudku, z obsahu spisu nevyplývá, že by stěžovatelka mínila využít svého práva na doplnění odvolání ve smyslu § 111 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k nyní relevantním zdaňovacím obdobím, přičemž pokud stěžovatelka toto právo uplatnit chtěla, mohla tak učinit v mezidobí od doručení Seznámení (9. 3. 2021) do dne vydání žalobou napadeného rozhodnutí (13. 5. 2021).

[24] S ohledem na vše výše uvedené se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje se závěrem městského soudu uvedeným v odst. 22 odůvodnění jeho rozsudku, že „*povinnost stanovená § 115 odst. 2 daňového řádu se týká zvláště každého konkrétního odvolacího řízení, přičemž*

pokračování

v případě, kdy je s tímž daňovým subjektem vedeno více odvolacích řízení, nebrání nic odvolacímu orgánu seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi, důkazy a právními názory, pokud k meritu onoho konkrétního odvolacího řízení již další dokazování prováděno nebude.“ Jinými slovy řečeno, doplňoval-li žalovaný v rámci odvolacích řízení dokazování pouze k jednomu z vícera zdaňovacích období, ke kterým v průběhu daňového řízení činil z důvodu vhodnosti společné úkony, neměl povinnost postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, ke kterým v rámci (dílčího) odvolacího řízení dokazování neprováděl, respektive nedospěl k odlišnému (pro daňový subjekt nepříznivému) právnímu názoru oproti správci daně.

[25] V nyní posuzované věci je nesporné, že pokud jde o zdaňovací období červenec a srpen 2017, žalovaný poté, co stěžovatelce zaslal Seznámení, již žádné dokazování neprováděl a ani již nezměnil svůj právní názor způsobem, který by mohl pro stěžovatelku vést k nepříznivému následku. S ohledem na závěry vyřčené výše je tedy zřejmé, že žalovaný nepochybil, pokud k těmto zdaňovacím obdobím rozhodl, aniž by opět postupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že žalovaný po zaslání Seznámení stěžovatelce vedl další dokazování v souvislosti se zdaňovacím obdobím prosinec 2017, není pro oprávnění žalovaného rozhodnout ve vztahu k odvoláním týkajícím se zdaňovacích období červenec a srpen 2017 relevantní.

[26] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 6. října 2023

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu