



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Vinařství Pfeffer s.r.o.**, sídlem Dolní 922, Rakvice, zastoupená JUDr. Vlastimilem Rampulou, advokátem, sídlem Karlovo náměstí 671/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2021, č. j. 48019/21/5300-22441-708656, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 5. 2023, č. j. 30 Af 12/2022-82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalobkyni **se vrací** přeplatek na zaplaceném soudním poplatku ve výši **1 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Vlastimila Rampuly, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 19. 3. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za

zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2015, leden až září 2016, listopad a prosinec 2016 a leden až prosinec 2017. Dne 18. 3. 2019 správce daně zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2019.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), z řady přijatých zdanitelných plnění od konkrétních dodavatelů, např. Klára Šoltová - Okna.cz za pronájem nebytových prostor a za plnění dle smlouvy o dílo; od dodavatele Petr Landsman - Řeznictví a uzenářství U Landsmanů za nákup masných výrobků; od dodavatele Jednota, spotřební družstvo Mikulov za nákup masných výrobků; od dodavatele COMFORT LINE s.r.o. za nákup vinných produktů; od dodavatele live selection z.s. za plnění dle smlouvy o dílo č. 99/2017 (stavba plotu); od dodavatele Profi-VAN s.r.o. za pronájem vozu Mercedes-Benz GLE 350d; od dodavatele AP Praha GROUP s.r.o. za nákup vinných produktů; od dodavatele HASTINGBAU s.r.o. za nákup vinných produktů; od dodavatele ORGEP s.r.o. za nákup vína; od dodavatele PWG services s.r.o. (dříve MBM car) za nákup vinných produktů z jiného členského státu. Žalobkyně dále dle správce daně neprokázala splnění povinnosti dle § 25 zákona o DPH přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu od dodavatele INMOVINUM S.L. C.I.F za nákup vinných produktů a splnění povinnosti přiznat daň dle § 24 zákona o DPH při poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku dodavatele KOTRIMED s.r.l. Dále správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání vinných produktů do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH odběrateli PWG services a odběrateli Alcantra s.r.o. V případě uskutečněných zdanitelných plnění za zapůjčení výčepních zařízení dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně nesplnila povinnost přiznat daň na výstupu v souladu s § 21 zákona o DPH.

[3] Celkem dvaceti pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 7. 2020 správce daně doměřil žalobkyni DPH za výše uvedená zdaňovací období a uložil zákonnou povinnost uhradit penále; za zdaňovací období leden 2019 pak správce daně platebním výměrem ze dne 22. 7. 2020 vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet v nižší výši, než žalobkyně uplatnila. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku změnil dodatečné platební výměry za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2015, únor až červen 2016 tak, že doměřenou daň a výši penále snížil, v případě dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období měsíců březen, duben a listopad 2017 žalovaný opravil početní chyby, jichž se správce daně dopustil při vyčíslení daně a penále, a ve zbytku odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil. V případě přijetí plnění z jiného členského státu od dodavatele PWG services žalovaný dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že žalobkyně zboží od tohoto dodavatele obdržela. Vzhledem k tomu, že nebylo postaveno najisto faktické uskutečnění zdanitelného plnění, nemohla dle žalovaného žalobkyni vzniknout povinnost přiznat daň na výstupu, kterou jí správce daně doměřil. Dále žalovaný přiznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění spočívajícího v nájmu nebytových prostor od dodavatele Klára Šoltová - Okna.cz a rovněž z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů INMOVINUM a KORTIMED.

[4] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou u Krajského soudu v Brně, který jí v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že žalobkyně stran otázky unesení důkazního břemene v předchozím řízení argumentovala

pokračování

pouze v obecné rovině, a sice tak, že všechny rozhodné skutečnosti doložila. Krajský soud odkázal na str. 19 až 61 odůvodnění rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný podrobně popsal jednotlivá plnění, vypořádal se s důkazy předloženými žalobkyní a zdůraznil zjištěné pochybnosti, které se žalobkyni nepodařilo vyvrátit (neprůkazně vedená skladová evidence, hotovostní platby bez předložení pokladních dokladů, rozpory mezi doklady a tvrzeními žalobkyně ohledně způsobu dopravy zboží, předložené doklady bez podpisů, popření plnění deklarovanými dodavateli, resp. nemožnost je ověřit z důvodu nekontaktnosti dodavatelů ad.). Dále krajský soud uvedl, že výpovědi vyslechnutých svědků byly v případě některých plnění zohledněny (plnění od dodavatelů INMOVINUM a KORTIMED – viz body 177, 178 a 188 až 190 odůvodnění rozhodnutí žalovaného), u jiných plnění však dle krajského soudu k vyvrácení pochybností nepostačovaly. Dílčí pochybení správce daně při vydání výzev k prokázání skutečností byla dle krajského soudu zhojena v rámci odvolacího řízení vydáním další výzvy, na kterou však žalobkyně nereagovala. K námitce, že daňové orgány již nemohly ve věci provádět rozsáhlejší dokazování, krajský soud připomněl, že podle § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, může správce daně po podání odvolání doplnit řízení o nezbytné úkony a podle § 115 odst. 1 daňového řádu může žalovaný v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Krajský soud upozornil na určitý „nešvar“, ke kterému dochází v praxi daňových orgánů, a sice že po podání odvolání správce daně dohání pochybení v návaznosti na obsah podaného odvolání, ačkoli by aplikace § 113 odst. 2 daňového řádu měla primárně sloužit pouze k drobnému doplňování skutkového stavu. Uvedené ovšem nic nemění na tom, že žalovaný jako odvolací orgán může v odvolacím řízení odstraňovat vady a provádět dokazování v jakémkoli rozsahu, který shledá pro přezkum odvoláním napadeného rozhodnutí za nezbytný a potřebný. V takovém případě však musí umožnit daňovému subjektu se s nově zjištěnými skutečnostmi seznámit a dát mu prostor se k nim vyjádřit (§ 115 odst. 2 daňového řádu). V daném případě byla procesní práva žalobkyně zachována, neboť byla se zjištěnými skutečnostmi seznámena a byla jí dána možnost se k nim vyjádřit. Na uvedené však nijak nereagovala.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání žalobkyně

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že unesla prvotní důkazní břemeno předložením příslušných daňových dokladů, avšak správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků předložených stěžovatelkou, neboť pouze uvedl pochybnosti, aniž svá tvrzení jakkoli prokázal. Postupem správce daně tak došlo k aktivaci důkazního břemene až v odvolacím řízení, čímž došlo k nahrazení této fáze řízení před správcem daně, což odporuje zásadě dvojinstančnosti řízení. Stěžovatelka se navíc domnívala, že k aktivaci jejího důkazního břemene nemohlo dojít postupem správce daně dle § 113 odst. 2 daňového řádu, neboť ten slouží pouze k doplnění řízení o nezbytné úkony. Nemůže jím tedy být nahrazováno dokazování v řízení předcházejícím vydání prvostupňových rozhodnutí.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu obsaženými v napadeném rozsudku, dle jeho názoru krajský soud správně vyhodnotil podanou žalobu jako nedůvodnou.

[7] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zpochybnila možnost vydání prvostupňových rozhodnutí (dvaceti pěti dodatečných platebních výměrů a jednoho platebního výměru), a tedy možnost dodatečně doměřit DPH, resp. vyměřit nadměrný odpočet v odlišné výši oproti daňovému tvrzení v situaci, kdy byly výzvy k prokázání skutečností (vydané správcem daně v průběhu daňové kontroly) formulovány nedostatečně. Stěžovatelka připomněla, že k vydání výzvy odpovídající zákonným a judikturním požadavkům došlo až v odvolacím řízení v reakci na odvolací námitku procesního pochybení. Vydáním uvedené výzvy ovšem správce daně neměl v úmyslu s odkazem na § 113 odst. 2 daňového řádu doplnit řízení o nezbytné úkony za účelem zvážení možnosti vydání autoremedurního rozhodnutí, nýbrž mělo být tímto způsobem (v rozporu s uvedenou právní úpravou) napraveno zjištěné procesní pochybení.

[8] V doplňujícím podání pak stěžovatelka v návaznosti na předchozí kasační námitky vznesla otázku, zda vůbec bylo možné po ní požadovat doložení dalších důkazních prostředků nad rámec primární důkazní povinnosti a následně vydat prvostupňová rozhodnutí, nedošlo-li v důsledku nedostatečných výzev k přenosu důkazního břemene. Z odůvodnění napadeného rozsudku navíc není zřejmé, jak krajský soud hodnotil onen „nešvar“ v podobě dodatečně vydané výzvy v odvolacím řízení, na který v napadeném rozsudku poukazoval.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[10] Na úvod Nejvyšší správní soud připomíná, že v daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými daňovými doklady. Z judikatury Nejvyššího správního soudu nicméně zároveň vyplývá, že *„daňový doklad není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění. (...) Jinými slovy, obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2021, č. j. 4 Afs 29/2021-59). *„Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tak nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zejména pokud správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo skutečně tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 363/2019-50, bod 14). Shodný závěr vyplývá také z rozsudku ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31 (bod 26), v němž Nejvyšší správní soud shrnul: *„Pro přiznání nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi; jak ovšem vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu DPH nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že daný subjekt (...) správci daně předloží byť*

pokračování

formálně bezvadné doklady; zároveň je totiž nezbytné, aby daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým.“

[11] Daňový řád dále v § 92 odst. 3 stanoví, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Správce daně oproti tomu dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[12] V projednávané věci nebylo mezi účastníky řízení sporné, že stěžovatelka v předchozím řízení předložila správci daně daňové doklady, čímž unesla primární důkazní břemeno. Pokud jde o další skutkové okolnosti nyní projednávané věci, krajský soud vycházel ze zjištění, že ve výzvách k prokázání skutečností správce daně sdělil stěžovatelce pochybnosti ohledně předložených daňových dokladů, které s ohledem na značné množství sporných plnění příkladmo zmínil. Tyto pochybnosti se však dle krajského soudu nepodařilo v rámci dalšího dokazování vyjasnit a vyvrátit.

[13] Krajský soud zároveň připomněl, že po podání odvolání správce daně z vlastní iniciativy přistoupil k vydání další výzvy k prokázání skutečností (ze dne 2. 6. 2021, č. j. 3004818/21/3008-60561-712517), v níž byla sporná plnění přehledněji rozřazena do tří skupin: (1) nesplňující hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, (2) pochybnosti o pořízení zboží z jiného členského státu a (3) nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození od daně v rámci intrakomunitárního dodání zboží. Podáním ze dne 30. 11. 2021, č. j. 45078/21/5300-22441-708656, žalovaný seznámil stěžovatelku se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a poskytl jí lhůtu k vyjádření. Na doplňující výzvu a seznámení však stěžovatelka nereagovala.

[14] Namítá-li stěžovatelka, že shora uvedeným postupem došlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení, Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že jakékoli doplňování řízení, odstraňování jeho vad a dokazování prováděného až v odvolacím řízení nelze v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu považovat v daňovém řízení za zapovězené a nepřipustné, a to ani s poukazem na zásadu dvojinstančnosti řízení. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před správním orgánem prvního stupně. Nebylo-li by právě uvedené možné, postrádala by smysl existence odvolacího řízení jako takového.

[15] Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí, že *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty*.

[16] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že možnost odstraňovat vady procesu daňové kontroly i v odvolacím řízení je současně projevem specifického pojetí odvolacího daňového řízení, v němž odvolací orgán není oprávněn zrušit (dodatečný) platební výměr a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení (právě např. za účelem nápravy procesních vad, obstarávání dalších důkazů, jejich novému hodnocení, apod.). Ruku v ruce s tím jde tedy i rozšíření rozsahu skutečností, jimiž se odvolací správní orgán je oprávněn v daňovém řízení zabývat. V odvolacím řízení tak je možno napravit jakékoli případné nedostatky,

a to včetně pochybení, jichž se dopustil prvostupňový správce daně. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu v tomto ohledu setrvává na názoru, že „je-li specifikem daňového řízení nemožnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc k dalšímu řízení prvoinstančnímu správnímu orgánu, musí zde existovat možnost napravit v odvolacím řízení procesní pochybení, která by jinak byla důvodem pro nastíněný postup. Jinak by byl výsledkem zcela absurdní závěr, že zde není způsob, jak taková pochybení v dalším řízení napravit“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014-84, nebo rozsudek ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010-73, bod 13).

[17] Shodný závěr vyplývá také z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, body 53 a 54: „Daňový řád, na rozdíl od správního řádu, neumožňuje odvolacímu orgánu prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení [srov. § 90 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, a § 116 odst. 1 daňového řádu]. (...) Zákonodárce vyloučení možnosti zrušit rozhodnutí správce daně (až již pro jeho nedostatečně zjištěný skutkový stav či jiné vady) výslovně zohlednil v § 115 daňového řádu, v němž vytvořil prostor pro opravu či doplnění napadeného rozhodnutí přímo na úrovni odvolacího orgánu. (...).“ Fakticky tím žalovaný vstupuje do postavení správce daně (prvostupňového správního orgánu), hojí nedostatky jeho rozhodnutí nebo jinak reaguje na skutkový a právní stav konkrétní věci. „Odstraňuje-li odvolací orgán vady řízení, jimiž bylo zatíženo řízení v první instanci, disponuje logicky i stejnými procesními oprávněními, jakými disponoval správce daně. (...) Restriktivní interpretace § 115 odst. 1 daňového řádu, podle níž by odvolací správce daně nebyl oprávněn napravit vady způsobené správcem daně v první instanci, by tak nastolila neřešitelnou procesní situaci, která jistě nebyla zákonodárcem zamýšlena“ (rozsudek ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37).

[18] V návaznosti na výše uvedené tak je možno stěžovatelce přisvědčit do té míry, že postup správce daně dle § 113 odst. 2 daňového řádu (doplnění řízení po podání odvolání o nezbytné úkony) by měl primárně sloužit pouze k nápravě drobných nedostatků. Daňový řád sice blíže nevynezuje, jaké úkony považuje dle § 113 odst. 2 daňového řádu za nezbytné a v jakém rozsahu může správce daně řízení doplňovat. Mělo by se tak ovšem dít toliko pro účely zvážení možnosti vydání autoremedurního rozhodnutí, případně za účelem ověření podmínek pro zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení (např. ověřování doručení prvostupňového rozhodnutí za účelem posouzení včasnosti podaného odvolání). Prostor pro autoremedurní rozhodování správce daně (a tedy i rozsah jeho oprávnění doplňovat podklady pro tyto účely) daňový řád zúžil, a to právě s ohledem na právní úpravu obsaženou v § 115 odst. 1 daňového řádu, která mnohem šířeji zakotvuje oprávnění k odstraňování vad a doplňování podkladů pro rozhodnutí ve věci ze strany odvolacímu orgánu. Žalovaný tak může dle § 115 odst. 1 daňového řádu v odvolacím řízení odstraňovat vady a provádět dokazování v jakémkoli rozsahu, který považuje za nezbytný a potřebný pro rozhodnutí ve věci. Původně vadné rozhodnutí prvního stupně tak lze zhojit v průběhu odvolacího řízení, přičemž pro účely následného soudního přezkumu tvoří správní rozhodnutí vydaná v prvním a druhém stupni jeden celek. Stěžovatelka se tedy již mýlí v tom, že v důsledku shora popsanych okolností nebylo možné prvostupňová rozhodnutí vůbec vydat.

[19] Krajský soud proto v napadeném rozsudku správně upozornil na „nešvar“, ke kterému obecně dochází v praxi prvostupňových správců daně, kteří se po podání odvolání

pokračování

pokoušejí tímto způsobem dohnat pochybení v návaznosti na obsah podaného odvolání a v něm uplatněné námitky. K tomuto upozornění krajského soudu Nejvyšší správní soud zároveň doplňuje, že tento postup by do budoucna neměl být pravidlem, a prvostupňový správce daně by měl k úkonům, s nimiž se pojí potřeba provádění rozsáhlejšího dokazování v řízení, přistupovat namísto žalovaného tehdy, je-li mu uloženo s odkazem na § 115 odst. 1 větu druhou daňového řádu. V souzené věci by však bylo přehnaným formalismem, aby se věc pouze z tohoto důvodu vracela do odvolacího řízení za tím účelem, aby žalovaný uložil povinnost k odstranění vad a doplnění dokazování prvostupňovému správci daně. S ohledem na konkrétní okolnosti této věci navíc uvedené pochybení nijak neovlivnilo možnost stěžovatelky uplatňovat v řízení její procesní práva (viz dále).

[20] Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že *„byť by jistě bylo vhodnější, aby správce daně vyjádřil veškeré své pochybnosti prostřednictvím výzev dle § 92 odst. 4 daňového řádu, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze ani pozdější sdělení pochybností považovat za nezákonné. Musí však prokazatelně dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností“* (viz např. rozsudek ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, bod 34, nebo rozsudek ze dne 6. 6. 2022, č. j. 8 Afs 204/2020-35, bod 26). V rozsudku č. j. 5 Afs 191/2019-32 pak Nejvyšší správní soud k této otázce vyslovil, že zákon nevylučuje, aby pochybnosti ohledně předložených dokladů byly vyjádřeny a daňovému subjektu sděleny např. též při ústním jednání. *„Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení.“*

[21] Rovněž v rozsudku ze dne 22. 12. 2021, č. j. 3 Afs 93/2020-40 (bod 18), Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům: *„Nejvyšší správní soud již v minulosti o podobné otázce judikoval – byť na půdoryse výzvy k odstranění pochybností, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, respektive obdobné výzvy dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V rozsudku ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, (...) konstatoval, že i kdyby dospěl k závěru, že prvotní výzva obsahovala vady (nedostatečné vyjádření pochybností správce daně a neurčitost požadavků vznesených vůči daňovému subjektu), nelze pustit ze zřetele ani další průběh řízení. V konkrétní věci je třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá dostatečně informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a prokazovat svá tvrzení a zda tak fakticky učinil. Dodal, že nepřípustně formálním shledává přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se řízení dále vyvíjelo. Vadnost právního aktu (v tehdy projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát aktu jeho obsah správně vyloží“* (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2021, č. j. 2 Afs 232/2020-70).

[22] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak v již výše citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017-52 ve vztahu k § 115 daňového řádu vyslovil, že *„provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil“*. Zároveň

v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu je odvolací orgán povinen daňovému subjektu umožnit, aby se ke zjištěným skutečnostem a důkazům ve stanovené lhůtě vyjádřil, popř. navrhl provedení dalších důkazních prostředků.

[23] Žalovaný v souzené věci dospěl k závěru (viz bod 49 odůvodnění rozhodnutí o odvolání), že původní výzvy k prokázání skutečností [v případě plnění za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2015, leden až září 2016, listopad a prosinec 2016 a leden až prosinec 2017 se jednalo o výzvu ze dne 17. 5. 2019, č. j. 2694296/19/3008-60561-712517 (na č. l. A216 správního spisu), a výzvu ze dne 19. 7. 2019, č. j. 3612772/3008-60561-712517 (na č. l. A222 správního spisu); v případě plnění za zdaňovací období leden 2019 se jednalo o výzvu k prokázání skutečností ze dne 7. 8. 2019, č. j. 3813250/19/3008-60561-712517 (na č. l. A258 správního spisu)] byly ve vztahu k některým zpochybněným plněním formulovány obecně a nebyly srozumitelné. Fakticky však i v těchto případech poskytovaly stěžovatelce prostor pro doplnění neúplností a vysvětlení nejasností. Uvedené dokládá i obsah správního spisu, ze kterého je patrné, že stěžovatelka vydaným výzvám porozuměla, reagovala na ně dokládáním dalších důkazních prostředků (včetně žádostí o prodloužení termínů k dodání dokladů) a vyjádření, v nichž nevznášela pochybnosti ani neupozorňovala na to, že vydané výzvy nepochopila (viz např. odpověď stěžovatelky na č. l. A219 správního spisu k výzvě založené na č. l. A216; nebo odpověď na č. l. A260 k výzvě na č. l. A259). Nejasnosti se však nepodařilo vyjasnit ani v rámci dalšího dokazování (viz výzva k prokázání skutečností na č. l. A222 ze dne 19. 7. 2019).

[24] Relevantní pochybnosti byly prvostupňovým správcem daně předestřeny také v seznámení s výsledky kontrolních zjištění, s nimiž byla stěžovatelka seznámena při ústním jednání (v případě daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2015, leden až září 2016, listopad a prosinec 2016 a leden až prosinec 2017 viz protokol ze dne 29. 10. 2019, č. j. 4554980/19/3008-60561-712517; v případě daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden 2019 viz protokol ze dne 25. 11. 2019, č. j. 4813477/19/3008-60561-712517). K výsledkům kontrolních zjištění se stěžovatelka vyjádřila podáními ze dne 2. 12. 2019 a 5. 12. 2019 (viz č. l. A227 a A264 správního spisu). S výsledky kontrolních zjištění stěžovatelka nesouhlasila, měla za to, že zpochybněná zdanitelná plnění byla uskutečněna tak, jak uvedla v daňových tvrzeních a jak bylo obsaženo v daňových dokladech, a to v deklarovaném rozsahu a od deklarovaných dodavatelů. Rovněž daň na výstupu byla dle stěžovatelčina názoru odvedena v souladu s platnými právními předpisy. K prokázání svých tvrzení stěžovatelka navrhla provést výslechy konkrétních svědků, které byly správcem daně doplněny. Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka mohla i v reakci na výsledky kontrolních zjištění navrhnout doplnění dokazování a předkládat důkazní prostředky, což také učinila, přičemž jejím návrhům na doplnění dokazování bylo správcem daně vyhověno.

[25] Nejpozději výzvou vydanou v odvolacím řízení (výzva ze dne 2. 6. 2021, č. j. 3004818/21/3008-60561-712517, na č. l. A314) pak došlo v případě těch plnění, u nichž se to nepodařilo prvotními výzvami (viz bod 49 odůvodnění rozhodnutí žalovaného), ke zhojení pochybení shledaných u předchozích výzev. Na tuto výzvu však stěžovatelka nijak nereagovala.

[26] Je tedy zřejmé, že krajský soud v napadeném rozsudku dospěl ke správnému závěru, že daňové orgány dostaly požadavkům plynoucím ze shora citované judikatury. Žalovaný

pokračování

také splnil zákonnou povinnost plynoucí z § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že stěžovatelce doručil podání ze dne 30. 11. 2021, č. j. 45078/21/5300-22441-708656, označené jako *seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*, kterým stěžovatelku seznámil se skutečnostmi a důkazy zjištěnými v odvolacím řízení a se svými závěry, a současně jí umožnil, aby se k nim vyjádřila, popř. aby navrhla provedení dalších důkazů. V této souvislosti krajský soud připomněl, že žalovaný se v několika případech odchýlil od náhledu prvostupňového správce daně, a to ve prospěch stěžovatelky, což u některých zdaňovacích období vyústilo ve snížení doměřené daně a snížení penále. Ani na toto podání však stěžovatelka v odvolacím řízení již nijak nereagovala.

[27] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že stěžovatelce se v předchozím řízení dostalo možnosti uplatnit své argumenty ve dvou instancích, přičemž s ohledem na skutkové okolnosti této věci není rozhodné, že řádného procesního zacházení se jí formálně vzato dostalo až během odvolacího řízení. Z důvodů uvedených výše totiž stěžovatelka nebyla tímto způsobem nijak zkrácena na svých právech.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[29] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

[30] Podle § 10 odst. 1 věta druhá zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, *bylo-li na poplatku zaplaceno více, než činila poplatková povinnost, vrátí soud přeplatek*.

[31] V souladu s § 4 odst. 1 písm. d) zákona o soudních poplatcích je s podáním kasační stížnosti spojen vznik poplatkové povinnosti. Podle položky č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou uvedeného zákona, je kasační stížnost zpoplatněna částkou 5 000 Kč. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka zaplatila soudní poplatek ve výši 6 000 Kč, a tedy vznikl přeplatek na soudním poplatku ve výši 1 000 Kč, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s citovanými ustanovením zákona o soudních poplatcích o jeho vrácení. Částka ve výši 1 000 Kč bude vrácena k rukám zástupce žalobkyně ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozhodnutí, kterým soud o vrácení přeplatku na soudním poplatku rozhodl (§ 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích).

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

V Brně dne 2. května 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu