



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **PAULINE, s.r.o.**, se sídlem Západní 258/37, Praha 6, zast. Mgr. Tomášem Ferencem, advokátem se sídlem Nádražní 58/110, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.1.2021, č. j. 348/21/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 3. 2023, č. j. 8 Af 4/2021-74,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 3. 2023, č. j. 8 Af 4/2021-74, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :****I. Vymezení věci**

[1] Rozhodnutími ze dne 13. 1. 2020, č. j. 107246/20/2006-51523-111353, č. j. 107754/20/2006-51523-111353, č. j. 108052/20/2006-51523-111353, č. j. 108215/20/2006-51523-111353, č. j. 108304/20/2006-51523-111353, č. j. 108572/20/2006-51523-111353, č. j. 108700/20/2006-51523-111353, č. j. 108953/20/2006-51523-111353, č. j. 109076/20/2006-51523-111353, č. j. 109161/20/2006-51523-111353, č. j. 109254/20/2006-51523-111353 a č. j. 109327/20/2006-51523-111353, změnil Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) v rámci autoremedury dodatečné platební výměry, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty postupně za období leden až prosinec roku 2013 a zároveň jimi byla stanovena povinnost uhradit penále. Celková výše doměřené daně činila 74 804 904 Kč a výše penále 14 960 979 Kč.

[2] Správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty na základě její vědomé účasti na podvodu na této dani. Žalobkyně sice splnila formální podmínku uplatnění nároku na odpočet, správce daně však identifikoval podvod na dani z přidané hodnoty ve vztahu k dodavateli žalobkyně AB FOOD s. r. o. (dále též „dodavatel“ nebo „dodavatel AB FOOD“), u kterého také zjistil chybějící daň. Žalobkyně učinila ryze formální opatření

k zabránění její účasti na podvodu. O svém dodavateli si ověřila údaje z obchodního rejstříku, jeho registraci k dani z přidané hodnoty, zda není dodavatel evidován jako nespolehlivý plátce a také registraci jeho účtu vedeného u správce daně. Obchodní transakce mezi žalobkyní a dodavatelem AB FOOD ale neodpovídaly typickým podmínkám a obchodnímu prostředí běžnému pro subjekty snažící se dosáhnout zisku. Dodavatel AB FOOD není standardním subjektem, sídlí na tzv. virtuálním sídle, nemá žádnou provozovnu, nezaměstnává žádné zaměstnance, nepropaguje svou činnost, je nekontaktní a neplní si své povinnosti při správě daní. Zboží obchoduje ve velmi krátké době, k jeho předávání dochází v jednom okamžiku mezi více subjekty, dodávky zboží nejsou upraveny písemnou smlouvou a dodavatel prodával zboží za nižší cenu, než sám nakupoval. Značnou část zboží pořizoval dodavatel z členských států Evropské unie, do kterých následně další články podvodného obchodního řetězce zboží zpět dodávaly. Dle správce daně žalobkyně mohla vědět a věděla o své účasti na podvodu, učinila však pouze výše popsání formální opatření a nezamezila tak podvodu, a proto jí správce daně odepřel nárok na odpočet daně.

[3] Výše nadepsaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti uvedeným rozhodnutím správce daně a tato potvrdil.

[4] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u městského soudu, který ji shledal částečně důvodnou, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok I.). Současně mu stanovil povinnost k náhradě nákladů řízení (výrok II.). Městský soud shledal důvodnou námitku nesprávného postupu správce daně, který podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), sám o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům rozhodl tak, že je z části změnil. Dle městského soudu však měl správce daně v souladu s tímto ustanovením odvoláním částečně vyhovět a ve zbytku je zamítnout. Městský soud shledal důvodnou i námitku nesprávného doručování písemností správcem daně, který je namísto zástupci žalobkyně doručoval jí samé. V důsledku tohoto pochybení nedošlo k řádnému doručení informace o konání výsledku svědka R. Z. zástupci žalobkyně. Městský soud se neztotožnil ani se závěry žalovaného ohledně postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Ačkoliv k tomu dle městského soudu nebyly dány důvody, správce daně dospěl k závěru, že se žalobkyně, respektive její zástupce, odmítá seznámit se zprávou o daňové kontrole a zprávu jí zaslal bez projednání.

[5] Městský soud naopak shledal nedůvodnými námitky žalobkyně, že žalovaný učinil svá zjištění bez rozvedení, na základě jakých důkazů tak konal; že si žalovaný vymyslel konstrukci obchodních vztahů žalobkyně s dalšími společnostmi a tato se nezakládá na pravdě; že žalovaný porušil „rovnost zbraní“, když žalobkyni neumožnil přístup k jejím písemnostem, které zajistily celní orgány, ačkoliv sám k nim měl přístup. Jako nedůvodnou zamítl městský soud i námitku, že žalovaný pochybil, když nově v napadeném rozhodnutí argumentoval dodatečnými platebními výměry z roku 2019 týkajícími se dodavatele AB FOOD, ačkoliv tento zanikl v roce 2017. Dle městského soudu se jedná o zjevnou chybu v psaní, jelikož platební výměry jsou již z roku 2014. Zamítl též námitku, dle které žalovaný v napadeném rozhodnutí přišel s novotou, že se žalobkyně odchýlila od své obvyklé obchodní praxe. Další nedůvodné námitky se týkaly daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm, objektivních okolností, vědomostního testu a subjektivní stránky žalobkyně, která mohla jen v omezené míře prověřovat svého dodavatele. Poslední nedůvodná námitka směřovala proti závěru žalovaného, že žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala opatření k ověření nového dodavatele.

pokračování

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl výše označený rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel předně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které nemá každá procesní vada za následek zrušení správního rozhodnutí, konkrétně odkázal na rozsudky NSS ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001-51, č. 23/2003 Sb. NSS, a ze dne 18. 3. 2004, č. j. 6 A 51/2001-30, č. 494/2005 Sb. NSS. Dle stěžovatele se také nejedná o důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu za situace, kdy vada řízení nemá vliv na výrok rozhodnutí, jestliže by zůstal stejný (viz rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005-65, ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, a ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30). Tyto závěry stvrdil i Ústavní soud svým usnesením ze dne 18. 10. 2017, sp. zn. IV. ÚS 933/17. Městský soud tak dle názoru stěžovatele tuto judikaturu nerespektoval, postupoval formalisticky, a zjištěné procesní vady posoudil izolovaně bez zohlednění skutkových okolností a posouzení, zda procesní pochybení zkrátilo žalobkyni na jejích právech.

[8] Správce daně v rámci odvolání proti dodatečným platebním výměrům dospěl k závěru, že na základě daňových dokladů jsou splněny hmotněprávní podmínky pro částečné uznání nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Podaným odvoláním tedy částečně vyhověl a dodatečné platební výměry změnil, přičemž ve svém rozhodnutí přesně vymezil, jakým způsobem se platební výměry mění, ve zbytku pak platební výměry nezměnil. Požadavek městského soudu na striktní interpretaci § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, aby rozhodnutí obsahovalo dva výroky – částečně vyhovující a ve zbytku zamítající – je přepjatě formalistický. Ani fakt, že sám stěžovatel v napadeném rozhodnutí nenapravit pochybení správce daně, pak nemůže založit nezákonnost napadeného rozhodnutí, tato vada nedosahuje nutné intenzity pro jeho zrušení. Stěžovatel je přesvědčen, že z autoremedurního rozhodnutí správce daně jasně vyplývá, jak bylo o odvoláních rozhodnuto. Tomu ostatně odpovídá i odvolací argumentace žalobkyně, která touto brojila proti rozhodnutí správce daně o změně dodatečných platebních výměrů. Skutečnost, že správce daně ve výroku neuvedl výraz „zamítá se“, neměla dle stěžovatele v souladu s jím citovanou judikaturou dopad do práv žalobkyně. Městský soud tedy měl dle stěžovatele zohlednit jím uvedenou judikaturu, a především skutkové souvislosti a možný vliv pochybení správce daně na výsledek řízení.

[9] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, že nesprávné doručení vyrozumění o konání svědecké výpovědi pana R. Z. bylo vadou mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pro kterou bylo namísto jej zrušit. Pochybení správce daně spočívalo v nesprávném posouzení plné moci udělené žalobkyni jejímu právnímu zástupci. Finanční úřad tuto posoudil jako omezenou plnou moc nevztahující se na daňovou kontrolu, a proto písemnosti – mj. vyrozumění o konání svědeckých výpovědí – doručoval žalobkyni. Dalších svědeckých výpovědí (výslechu paní M.B. H. ze dne 3. 5. 2017, pana P. B. ze dne 15. 5. 2017, a pana L.K. ze dne 17. 5. 2017) se však účastnila žalobkyně nebo její právní zástupce. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly, v odvolacím řízení, ani v žalobě

nenamítala pochybení při doručování ve vztahu k dalším svědkům, učinila tak pouze vůči panu R. Z. Fakticky tedy došlo ke zhojení procesního pochybení správce daně, z povahy věci je totiž zřejmé, že se informace o konání svědeckých výpovědí dostaly do sféry žalobkyně i jejího právního zástupce. Městský soud dle stěžovatele nesprávně uzavřel, že skutečnost, že dle tvrzení stěžovatele byl právní zástupce fakticky informován o konání výslechu svědka, nic nemění na nesprávném postupu při doručování. Stěžovatel je přesvědčen, že v tomto případě nedošlo procesním pochybením k ovlivnění výsledku řízení ani ke zkrácení žalobkyně na jejích právech.

[10] Úvaha městského soudu o výslechu pana R. Z. jakožto podstatném důkazním prostředku, jelikož tento svědek byl v minulosti obchodním zástupcem dodavatele AB FOOD s.r.o., je ryze hypotetická a nepravdivá. Ze skutkových zjištění vyplývá, že byl jednatelem tohoto dodavatele. Jeho výpověď byla dle stěžovatele pro prokázání podvodu pouze marginální, jelikož byl jednatelem pouze do 25. 2. 2013. Pan R.Z. vypověděl, že nebyl osobou provádějící obchodní transakce, to potvrdila i žalobkyně. Vědomá účast žalobkyně na podvodu byla prokázána sedmi objektivními okolnostmi, ani jedna z nich není postavena na výpovědi pana R. Z. Jeho svědecká výpověď tedy nebyla klíčovým důkazním prostředkem.

[11] Stěžovatel nesouhlasí s městským soudem ani v posouzení zákonnosti ukončení daňové kontroly, jelikož opětovně v souladu s výše citovanou judikaturou je zcela zásadní, že se žalobkyně seznámila s výsledkem kontrolního zjištění před zasláním zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že na základě jejího vyjádření k výsledkům zjištění nedošlo ke změně v kontrolním zjištění, bylo projednání zprávy o daňové kontrole omezeno pouze na formální náležitosti. Žalobkyně tedy nebyla nikterak zkrácena na svých právech, s výsledky kontrolního zjištění se seznámila, uplatnila výhrady a návrhy na doplnění skutkového stavu. O tomto svědčí i obsah odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Městský soud sice zmínil seznámení se žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění, avšak tuto skutečnost dále pominul.

[12] Stěžovatel nicméně připustil, že k okamžiku zaslání zprávy o daňové kontrole nebyly dány důvody pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Zástupce žalobkyně se nevyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, ani jej neodmítl. Správce daně mylně vyložil e-mailovou zprávu zástupce žalobkyně tak, že se jedná o žádost o zaslání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel je však na základě závěrů uvedených v rozsudcích NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, a ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017-28, přesvědčen, že se nejedná o vadu, která by způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí, a to s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem daného případu a vlivu na výsledek řízení.

[13] Stěžovatel také namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jelikož městský soud ve zrušujícím rozsudku neuvedl, jak konkrétně má v dalším řízení postupovat, a to s ohledem na skutkové okolnosti případu. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132. Nedostatečné odůvodnění napadeného rozsudku umožňuje několik variant dalšího postupu stěžovatele, není totiž zřejmé, zda má dodatečné platební výměry zrušit a zastavit odvolací řízení, či zda má odstranit vytykané vady a jakým způsobem. Požadavek na odstranění procesních vad je dle stěžovatele v případě zprávy o daňové kontrole neopodstatněný. Současná právní úprava totiž odpovídá tehdejšímu postupu správce daně. Namítané procesní vady byly navíc zhojeny v průběhu řízení. Dle stěžovatele městský soud nezohlednil skutečnost, že v průběhu roku 2023 postupně ve

pokračování

vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím uplyne objektivní lhůta pro stanovení daně. Městský soud sice shledal hmotněprávní stránku věci zákonnou, avšak rozhodnutí žalovaného zrušil pro procesní pochybení správce daně, která stěžovatel nenapravit. Důsledky svého výkladu se soud nikterak nezabýval.

[14] Žalobkyně se ke kasační stížnosti žalovaného nevyjádřila.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jelikož z něj není zřejmé, jak má v dalším řízení postupovat. Odůvodnění městského soudu umožňuje dle stěžovatele více variant dalšího postupu.

[18] Nejvyšší správní soud se tak nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, resp. jiná vada řízení před krajským (městským) soudem, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku, by totiž byla na překážku jeho věcného přezkumu dalších v kasačních stížnostech uplatněných důvodů. Ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS. Konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být vyhrazeno opravdu výjimečným případům, kdy není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec patrné hodnocení podstatných důvodů či skutečností (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]).

[19] Kasační soud shledal napadený rozsudek přezkoumatelným, je z něj zřejmé, z jakých skutečností městský soud vycházel a jak je hodnotil. Jako celek je dostatečně odůvodněný a srozumitelný. Z bodu 88. napadeného rozsudku je ostatně zřejmé, jak má stěžovatel v dalším řízení postupovat, a sice v mezích svých kompetencí odstranit vady zjištěné městským soudem, konkrétně tedy napravit procesní pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole, vyrozumět žalobkyni o výsledku svědka a zároveň uvést výroky autoremedurních rozhodnutí správce daně do souladu s § 113 daňového řádu. Městský soud zároveň ve vztahu k formulaci výroku rozhodnutí správce daně v bodě 51. napadeného rozsudku uvedl, v čem spatřuje pochybení stěžovatele, tedy že v odvolacím řízení v rámci svých pravomocí nezjednal nápravu výroků v souladu s § 113 daňového řádu, z čehož lze dle Nejvyššího správního soudu dovodit postup v dalším řízení. Dle Nejvyššího správního soudu je závěr městského soudu o postupu stěžovatele v dalším řízení v souladu

se stěžovatelem citovaným rozsudkem č. j. 3 Ads 80/2009-132, neboť z napadeného rozsudku je seznatelný jeho postup v dalším řízení. Námitka proto není důvodná.

### III.a K doručování vyrozumění o konání výslechu svědka

[20] Stěžovatel se neztotožňuje s městským soudem, že nesprávným doručením vyrozumění žalobkyni namísto jejímu zástupci o konání svědecké výpovědi došlo k procesní vadě mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Dle stěžovatele navíc fakticky došlo ke zhojení této vady. Kasační námitka je důvodná.

[21] Podle § 41 odst. 1 daňového řádu *[m]á-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.*

[22] Podle § 96 odst. 5 daňového řádu *[d]aňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.*

[23] Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu ověřil, že žalobkyně byla v řízení před správcem daně zastoupena advokátem s plnou mocí udělenou mu mimo jiné i v rozsahu práv a povinností podle daňového řádu. Dále kasační soud z protokolu o výslechu svědka R. Z. zjistil, že tento svědek vypovídal o předmětu podnikání dodavatele, způsobu obchodování a jednání za společnost včetně faktického výkonu rozhodujícího vlivu na její chod, přitom popsal detaily jeho vstupu do společnosti. Uvedl skutečnosti o sídle dodavatele, jeho skladech a že žádné smlouvy již v roce 2013 „neřešil“.

[24] Stěžovatel v odst. [36] až [60] napadeného rozhodnutí vymezil a popsal nestandardnosti, jimiž prokazoval existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Ztotožnil se se zjištěními správce daně, že dodavatel AB FOOD je nekontaktní, nespolupracuje se správcem daně, nejedná se o zavedenou společnost v obchodu s danou komoditou, neměl zaměstnance, sídlil na „virtuální adrese“, neprezentoval svoji činnost a měl provozovnu ve stejném skladu jako žalobkyně – neměl ji však nahlášenou u správce daně. Dodavatel nevykazoval znaky standardního podnikatele, ostatně následně mu byl přidělen status nespolehlivého plátce. Také nezveřejňoval účetní závěrky a cena, za kterou žalobkyně pořídila zboží od tohoto dodavatele, byla nižší, než za jakou zboží koupil dodavatel.

[25] Vědomá účast žalobkyně na podvodu na dani z přidané hodnoty byla prokázána objektivními okolnostmi (viz odst. [61] až [73] napadeného rozhodnutí). Konkrétně se jednalo o následující skutečnosti:

- navázání spolupráce s dodavatelem AB FOOD a absence prezentace jeho ekonomické činnosti;
- nečitelnost dodavatele, který nezveřejňoval účetní závěrky;
- způsob jednání žalobkyně, a sice navázání obchodní spolupráce přes e-mail, neznalost přepravní společnosti, formální vedení evidence skladování a také způsob zasilání faktur;
- mezi žalobkyní a dodavatelem AB FOOD nebyla uzavřena žádná písemná smlouva, přičemž s tímto dodavatelem neměla doposud žádné obchodní

pokračování

zkušenosti. Žalobkyně neměla sjednanu záruku za kvalitu zboží, sankce za porušení obchodních podmínek, nebyl ujednáán ani způsob úhrady za zboží;

- údajná žalobkynina neznalost dopravce zboží, kdy jednatel žalobkyně uvedl, že si nepamatuje, kdo zajišťoval dopravu od dodavatele AB FOOD. Jelikož se však jednalo o přímou dodávku, tedy od dodavatele k odběrateli, měla by žalobkyně znát přepravce za účelem sdělení místa vykládky a ohledně úhrady za přepravu od ní k odběrateli. U žalobkyně se taktéž sbíhala nabídka s poptávkou a nedocházelo k dodání jiného než smlouveného množství;
- vložení mezičlánku, dodavatele AB FOOD, do obchodního řetězce. Dosavadní dodavatel žalobkyně, CORAL spol. s r. o., nově dodával zboží dodavateli AB FOOD, ten následně žalobkyni a ta zpět CORAL spol. s r. o.;
- způsob úhrady za zboží dodavateli AB FOOD, k níž docházelo zpětně po dodání zboží, přičemž žalobkyně kupní cenu hradila za několik přijatých plnění jednou za měsíc a rozdělila úhradu na částku v eurech a v českých korunách.

[26] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí ve vztahu k výpovědi svědka R. Z. zdůraznil, že osobní účasti žalobkyně či jejího zástupce u jiných svědeckých výpovědích nasvědčují tomu, že vyrozumění o konání svědeckých výpovědích, ač nesprávně doručovaná, se dostala do jejich dispozice. Stěžovatel zdůraznil, že se jedná pouze o jednu z mnoha objektivních okolností, která dokresluje navázání spolupráce a způsob jednání žalobkyně s dodavatelem AB FOOD.

[27] Městský soud přesto shledal žalobní námitku týkající se výsledku svědka R. Z. důvodnou, jelikož správce daně nesprávně doručoval vyrozumění o konání jeho svědecké výpovědi, přičemž se mohlo jednat o vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Svědek R. Z. byl jednatelem dodavatele žalobkyně a výslech by mohl být podstatným důkazním prostředkem k objasnění skutečností relevantních z hlediska žalobkyně. Na tom dle městského soudu nemůže ničeho změnit ani stěžovatelem tvrzené faktické zhojení tohoto pochybení, informace o konání výsledku svědka se měla dostat do dispozice zástupce žalobkyně.

[28] Nejvyšší správní soud s městským soudem nesouhlasí. Neúčast zástupce žalobkyně nebo jí samé, zapříčiněná nesprávným doručováním vyrozumění o konání výsledku svědka, během svědecké výpovědi nebyla procesním pochybením s vlivem na zákonnost rozhodnutí správce daně a následně napadeného rozhodnutí.

[29] Zaprvé, R. Z. byl jednatelem dodavatele AB FOOD jen do 25. 2. 2013, jedná se tedy o dvě zdaňovací období z dvanácti kontrolovaných. Současně byla zjištěna vyplývající z výpovědi uvedena jako jedna z mnoha výše uvedených nestandardností v rámci prokázání podvodu na dani (viz odst. [24] tohoto rozsudku). Vědomá účast žalobkyně na podvodu byla prokázána pomocí objektivních okolností (viz odst. [25] tohoto rozsudku).

[30] Výpověď svědka byla toliko podpůrným důkazem ve vztahu k první objektivní okolnosti – navázání spolupráce a absence prezentace ekonomické činnosti dodavatele. Svědek vypověděl, že obchodní partnery dodavatele *sbáněl* pan R. (osoba, jež měla za dodavatele fakticky jednat, a také jednatel tohoto dodavatele ode dne 25. 2. 2013, pozn. NSS), přičemž v roce 2013 již za dodavatele svědek nejednal. Shodně vypovídal i jednatel žalobkyně, který uvedl, že pana R. zná již od roku 2011 a jednal s ním tedy i v době, kdy formálním jednatelem dodavatele byl svědek. R. Z.- ve vztahu k sídlu dodavatele vypověděl, že tento měl faktické sídlo v Praze v ulici Na Příkopě (podle výpisu z obchodního rejstříku bylo sídlo v rozhodném období v ulici Lannova, pozn. NSS), kam byla doručována pošta a kde byl hrazen nájem. Jednatel žalobkyně k sídlu dodavatele uvedl, že obchodní jednání probíhala v ulici Na Příkopě, kam žalobkyně zasílala poštu a dodavatel zde měl označenou kancelář, přičemž recepční byla kancelář známa. Správce daně ve shodě s uvedenými skutečnostmi zjistil, že dodavatel uzavřel nájemní smlouvu, jejímž předmětem byl pronájem prostor v ulici Na Příkopě a v roce 2013 byla na tuto adresu zasílána pošta.

[31] Správce daně také zjistil nestandardní okolnosti, mimo jiné osobu pana R., jednatele dodavatele ode dne 25. 2. 2013, jelikož neměl na území České republiky bydliště, byl nekontaktní a nespolečně pracoval. Kromě toho dle sdělení polských finančních orgánů byly doklady předložené rejstříkovému soudu pravděpodobně falešné. Ve vztahu k jednatele dodavatele, panu R., svědek popsal způsob jejich seznámení, dále že vše kolem činnosti dodavatele zajišťoval i v době, kdy byl svědek jednatelem, právě pan R. Stejným způsobem vypovídal i jednatel žalobkyně. Nestandardnost v podobě pro obchodní partnery neznámého sídla, které bylo fakticky v ulici Na Příkopě namísto v ulici Lannova, zjistil správce daně jednak z výpovědi svědka, ale také z výpovědi jednatele žalobkyně a z vlastní činnosti správce daně. Skutečnosti týkající se změny jednatele a společníka dodavatele zjistil správce daně z obchodního rejstříku a konfrontoval je s výpovědí svědka.

[32] Z výpovědi svědka R. Z. byl zjištěn toliko způsob navázání spolupráce žalobkyně s dodavatelem, jednání za tohoto dodavatele, detaily vstupu svědka do organizačních struktur dodavatele a fakticita jeho sídla. Skutečnosti zjištěné z výsledku svědka navíc potvrdil jednatel žalobkyně, a současně je vlastním šetřením zjistil též správce daně. Vědomá účast žalobkyně na podvodu tak byla prokázána objektivními okolnostmi, z nichž ani jedna není sama o sobě postavena na výpovědi svědka R. Z. Závěr o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce bez pochybností ob stojí i bez výpovědi tohoto svědka.

[33] Zadruhé, ačkoliv v projednávané věci byla vyrozumění o konání jiných svědeckých výpovědí doručována žalobkyni namísto jejímu zástupci, z účasti jednatele žalobkyně a jejího zástupce u svědeckých výpovědí ve dnech 3. 5. 2017, 15. 5. 2017 a 17. 5. 2017 je možné dovodit, že se informace o konání svědeckých výpovědí dostala i do sféry právního zástupce žalobkyně. O konání svědeckých výpovědí dne 3. 5. 2017 byla žalobkyně vyrozuměna dne 7. 4. 2017, o konání svědecké výpovědi dne 17. 5. 2017 byla vyrozuměna dne 25. 4. 2017 a dne 28. 4. 2017 byla vyrozuměna o konání výpovědi dne 15. 5. 2017. O konání výsledku svědka R. Z. dne 31. 5. 2017 byla žalobkyně vyrozuměna dne 12. 5. 2017. Nejvyšší správní soud shrnuje, že správce daně zaslal žalobkyni uvedená vyrozumění s dostatečným časovým předstihem, přičemž výsledků svědků ve dnech 15. 5. 2017 a 17. 5. 2017 se účastnil jednatel žalobkyně a výsledku dne 3. 5. 2017 její zástupce. Je tedy zřejmé, že došlo k faktickému seznámení se zástupce žalobkyně s termíny konání svědeckých výpovědí. Následně bylo pouze na uvážení žalobkyně, zda se svědeckých výpovědí zúčastní. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu je přítomnost daňového subjektu při



pokračování

výslechu svědka právem a nikoli povinností daňového subjektu a je tedy ponecháno na zvážení, tj. projevu svobodné vůle daňového subjektu, zda se svědecké výpovědi zúčastní či nikoli (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 8. 2019, č. j. 4 Afs 161/2019-31, odst. [26]).

[34] Zatřetí, žalobkyně v průběhu daňového řízení, řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti neuvedla, jaké otázky by svědkovi položila. Za této situace, kdy žalobkyně neuvedla, jak se by namítaná procesní vada mohla projevit na zjištěném skutkovém stavu, by správce daně vyhověním této námitce pouze neúměrně a nehospodárně prodlužoval řízení. Nejvyšší správní soud připomíná, že ochrana procesních práv ve správním řízení není samoučelná (viz odst. [45] rozsudku NSS ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 131/2019-47, a odst. [26] usnesení NSS ze dne 10. 10. 2019, č. j. 5 Afs 41/2018-39).

[35] Tato kasační námitka je tedy důvodná, jelikož nikoliv řádné doručování vyrozumění o konání výslechu svědka R. Z. nepředstavuje vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

### III.b K projednání zprávy o daňové kontrole

[36] Stěžovatel brojí proti závěru městského soudu, že zaslání zprávy o daňové kontrole v rozporu se zákonem mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Dle stěžovatele též došlo k faktickému zhojení této vady, a to v souladu s jím uvedenou judikaturou. Tato kasační námitka je důvodná.

[37] Podle § 88 odst. 5 daňového řádu v rozhodném znění do 31. 12. 2020 [o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhbábá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

[38] Výkladem § 88 odst. 5 daňového řádu se již v minulosti zdejší soud neschetněkrát zabýval. Z judikatury vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují obvykle skutečnosti jako opakované omluvy daňového subjektu či jeho zmocněnce, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany daňového subjektu, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně apod. (srov. rozsudek ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012-26). Na takové skutečnosti přitom nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013-34).

[39] Nejvyšší správní soud pro účely posouzení této kasační námitky z obsahu správního spisu ověřil následující skutečnosti. Správce daně dne 12. 11. 2018 zaslal zástupci žalobkyně výsledek kontrolního zjištění, ke kterému se žalobkyně dne 17. 12. 2018 prostřednictvím svého zástupce vyjádřila. Následně dne 27. 12. 2018 kontaktoval správce daně zástupce žalobkyně na jím uvedených telefonních číslech, avšak neúspěšně, a to s cílem dohodnout termín předání zprávy o daňové kontrole. Ve stejný den tak zaslal správce daně na e-mailovou adresu zástupce žalobkyně žádost o sjednání termínu za stejným účelem. Následující den, tj. dne 28. 12. 2018, reagoval zástupce žalobkyně tak, že vzhledem k dovoleným na konci roku si není jistý svým programem na začátku ledna, ani zda žalobkyně a některý ze zaměstnanců zástupce bude v prvním lednovém týdnu schopný se jednání účastnit. Dále se dotázal, zda je nutné předat zprávu o daňové kontrole osobně, co

je předmětem tohoto jednání a na možnost zaslání zprávy o kontrole do datové schránky. Správce daně vyhodnotil odpověď právního zástupce žalobkyně jako žádost o zaslání zprávy o kontrole a dne 31. 12. 2018 ji zaslal zástupci žalobkyně s odkazem na § 88 odst. 5 daňového řádu.

[40] Kasační soud se ztotožňuje s městským soudem i se žalobkyní, že odkaz správce daně na § 88 odst. 5 daňového řádu nebyl správný. Shora uvedenou odpověď zástupce žalobkyně na dotaz správce daně k možnému projednání zprávy o daňové kontrole nelze v souladu s výše citovanou judikaturou hodnotit jako jednání s úmyslem odmítnout se seznámit se zprávou či vyhnout se jejímu projednání. Zástupce žalobkyně nepožádal správce daně o odročení jednání, ani se z jednání neomluvil bez důvodu (nebyly tak dány podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu), pouze se ve své e-mailové zprávě dotázal, zda by bylo „možno zprávu standardně zaslat (zejm. do datové schránky), anebo v daném případě musíte věc řešit osobně při jednání?“ Dle Nejvyššího správního soudu se jednalo o požadavek na zaslání zprávy o daňové kontrole. Správce daně správně vyhodnotil obsah e-mailové zprávy zástupce žalobkyně jako žádost o zaslání zprávy do datové schránky zástupce, které vyhověl.

[41] Pro posouzení nyní projednávané věci je rozhodné, že žalobkyně byla před samotným zasláním zprávy o daňové kontrole seznámena s výsledky kontrolního zjištění, na které reagovala a zaslala správci daně své vyjádření. Správce daně se s vyjádřením žalobkyně vypořádal v rámci zprávy o daňové kontrole, přičemž vyjádření žalobkyně nezměnilo výsledek kontrolního zjištění. Za této situace je pak projednání zprávy o daňové kontrole pouze formálním ukončením kontroly, žalobkyně tedy nemohla být jejím neprojednáním zkrácena na svých právech (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 127/2017-59, odst. [56], ze dne 17. 6. 2021, č. j. 7 Afs 333/2019-35, odst. [12], a ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6 Afs 30/2023-73, odst. [56]). Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že odkaz na § 88 odst. 5 daňového řádu nebyl namístě, správce daně však pouze postupoval v souladu s výše citovaným e-mailem zástupce žalobkyně, v němž se tázal, zda by bylo možno mu zprávu zaslat do datové schránky bez ústního jednání. Nicméně tato vada nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť správce daně nezkrátil žalobkyni na jejích právech (viz odst. [56] rozsudku č. j. 6 Afs 30/2023-73 a tam citovanou judikaturu). Kasační námitka je proto důvodná.

### III.c K porušení § 113 daňového řádu

[42] Stěžovatel nakonec nesouhlasí se závěrem městského soudu, že správce daně postupoval v rozporu s § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle kterého *[s]právce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4.*

[43] Kasační námitka je důvodná.

[44] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem v tom, že bylo pochybením správce daně, nedodržel-li zákonem požadovanou podobu výroků rozhodnutí vydaných v rámci tzv. autoremedury. Tedy, že jeho rozhodnutí výslovně neobsahovala výrok, který by zamítl odvolání žalobkyně v části, v níž správce daně odvolací námitky shledal nedůvodnými. Ostatně i sám stěžovatel uvedl, že autoremedurní rozhodnutí správce daně

pokračování

neobsahovala výrok „zamítá se“ (odst. [8] tohoto rozsudku). Otázkou však zůstává, zda se jedná o podstatnou procesní vadu, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně a následně napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 102/2005-65, č. j. 6 Afs 61/2018-30, odst. [12], a ze dne 10. 8. 2021, č. j. 6 Afs 284/2020-40, odst. [12]).

[45] Městský soud v bodě 49. napadeného rozsudku konstatoval, že z rozhodnutí o odvolání správce daně musí být zřejmé, jak bylo rozhodnuto. Bylo-li odvolání vyhověno pouze částečně, musí být dle městského soudu v rozhodnutí vyjádřeno, jak správce daně rozhodl o zbytku odvolání. Městský soud následně dospěl k závěru, že tak tomu v nyní projednávané věci nebylo. Dle kasačního soudu je však z rozhodnutí správce daně zřejmé, jak bylo o odvoláních žalobkyně rozhodnuto. Výroky rozhodnutí obsahují formulaci „*Napadené rozhodnutí [...] se mění následovně: [...]*“, na kterou navazuje poslední věta výrokové části „*V ostatním zůstává dodatečný platební výměr nezměněn.*“ Správce daně částečně vyhověl odvoláním žalobkyně, když snížil výši doměřené daně. Ve zbytku správce daně odvolacím námitkám nevyhověl, v této části proto nedošlo ke změně dodatečných platebních výměrů. Odvoláním tedy bylo částečně vyhověno. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že z výroku rozhodnutí správce daně je zřejmé, jak bylo rozhodnuto, a že správce daně odvolání ve zbytku materiálně zamítl (viz rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2016, č. j. 9 Afs 52/2015-59, odst. [50], a tam citovanou judikaturu), čemuž ostatně odpovídá i text jeho odůvodnění.

[46] Proti autoremedurním rozhodnutím mohla žalobkyně podat další odvolání, což také učinila. Bylo jí tedy zřejmé, jak správce daně o odvoláních rozhodl, že jí vyhověl jen částečně. V podaném odvolání odkázala na předchozí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a dále brojila proti postupu správce daně v rámci autoremedury. Postupem správce daně tak nebylo zasaženo do práv žalobkyně. Nejvyšší správní soud sice dospěl k závěru, že bylo pochybením správce daně, pokud výrok jeho rozhodnutí nebyl formálně v souladu s § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, nicméně toto pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně ani napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 102/2005-65 a č. j. 6 Afs 61/2018-30).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[47] Městský soud zrušil napadené rozhodnutí pro procesní pochybení správce daně, která ani stěžovatel v odvolacím řízení nenapravit. Nejvyšší správní soud se však na základě výše uvedeného s posouzením městského soudu neztotožnil, neboť uvedená procesní pochybení správce daně neměla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí ani rozhodnutí stěžovatele. Kasační soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek městského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu výše uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[48] O náhradě nákladů řízení rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. srpna 2024

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu