



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **EF Group s. r. o.**, se sídlem Praha 3, Seifertova 982/25, zastoupená Mgr. et Mgr. Jiřím Flamem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 8, Rohanské nábřeží 671/15, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 10. 2025, č. j. 6 Af 17/2024-62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 11. 2022, č. j. 8791006/22/2003 – 52521 - 110557, č. j. 8791170/22/2003 – 52521 - 110557, č. j. 8791194/22/2003 – 52521 - 110557, č. j. 8791257/22/2003 – 52521 - 110557, č. j. 8791278/22/2003 – 52521 - 110557 a č. j. 8791291/22/2003 – 52521 - 110557, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2019 až únor 2020 a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 20 % doměřených částek. Důvodem doměření bylo neprokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně u plnění deklarovaných od více dodavatelů. Správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala rozsah těchto plnění ani to, že je přijala od deklarovaných dodavatelů, popřípadě od jiných osob v postavení plátce daně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 8. 2024,

č. j. 25737/24/5300-22441-713288, zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům a tato rozhodnutí potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[3] Žalobkyně v žalobě namítala zejména porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Tvrdila, že ji žalovaný neseznámil se svým hodnocením všech důkazních prostředků a neumožnil jí tak se k nim vyjádřit. V této souvislosti též namítla, že žalovaný neprovedl vyhodnocení podstatné části listin založených v daňovém spisu. Druhou námitkou zpochybnila řádnost doručení seznámení se zjištěnými skutečnostmi spolu s výzvou k vyjádření ze dne 30. 7. 2024; tvrdila, že tato písemnost neměla být doručována společnosti Censitio s.r.o., jako jejímu zástupci, ale jejímu *generálnímu zmocněnci*, společnosti MxB účto s.r.o.

[4] Městský soud tyto námitky neshledal důvodnými. Uvedl, že odvolací orgán nebyl povinen opakovat hodnocení důkazů provedených v prvostupňovém řízení, s jehož závěry se ztotožnil. Žalovaný žalobkyni seznámil s důkazy doplněnými v odvolacím řízení, jejich hodnocením i důvody neprovedení dalších důkazních návrhů; jeho rozhodnutí proto nebylo nepředvídatelné, neboť byly naplněny požadavky plynoucí z § 115 odst. 2 daňového řádu. Pokud jde o namítanou vadu doručování, městský soud konstatoval, že doručování společnosti Censitio s.r.o. (jakožto zástupci žalobkyně) bylo v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu, neboť z plné moci ze dne 10. 3. 2023 vyplývalo její zmocnění k zastupování žalobkyně v daném doměřovacím řízení a omezení předchozího zastoupení. Žalobkyně navíc proti tomuto zastoupení v průběhu odvolacího řízení nevznesla námitky.

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[6] Stěžovatelka setrvává na námitce, že žalovaný v odvolacím řízení porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť ji před vydáním rozhodnutí neseznámil s hodnocením všech důkazních prostředků ani se skutkovými zjištěními, která z nich vyvodil, a neposkytl jí tím odpovídající prostor k vyjádření a k návrhu dalších důkazů. Poukazuje přitom na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52 (dále též „*rozsudek ve věci Strojmetal*“), z něhož dovozuje, že seznámení podle uvedeného ustanovení musí obsahovat i hodnocení důkazů odvolacím orgánem, a to bez ohledu na to, zda šlo o důkazy opatřené odvolacím orgánem, již obsažené ve správním spise, či předložené daňovým subjektem.

[7] Podle stěžovatelky žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi nehodnotil patnáct jí označených důkazních prostředků. Některé z nich přitom následně použil v odůvodnění svého rozhodnutí, jiné pominul. Stěžovatelka zdůrazňuje, že žalovaný ani obecně neuvedl, že by se ve vztahu k těmto důkazům ztotožnil s jejich hodnocením správcem daně; z obsahu seznámení naopak vyplývalo, že k týmž závěrům dospěl pouze na základě zde výslovně uvedených důkazů. Nemohla-li stěžovatelka znát hodnocení zbývajících důkazů, nemohla se k němu ani kvalifikovaně vyjádřit či navrhnout doplnění dokazování.

pokračování

[8] Závěr městského soudu, že odvolací orgán nemusí opakovat hodnocení důkazů provedené správcem daně, s nímž se ztotožní, je podle stěžovatelky v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a popírá zásadu plné apelace v daňovém odvolacím řízení. Tato vada v procesním postupu žalovaného mohla ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí a městský soud měl proto toto rozhodnutí zrušit. Pokud tak neučinil, dopustil se nesprávného právního posouzení věci.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Uvedl, že se ztotožňuje se závěry městského soudu a odkázal též na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění svého rozhodnutí. Podle názoru žalovaného stěžovatelka pouze opakuje argumentaci již uplatněnou v žalobě a nevypořádává se náležitě s argumentací městského soudu.

[10] Žalovaný zdůrazňuje, že se povinnost podle § 115 odst. 2 daňového řádu vztahuje na dokazování prováděné odvolacím orgánem, či na případ změny právního názoru v neprospěch odvolatele. V nyní projednávané věci žalovaný stěžovatelku seznámil s nově provedenými důkazy, zejména se svědeckými výpověďmi jí navržených osob a s výpovědí osoby fakticky ovládající společnost AI & AM Cooperation s.r.o., včetně jejich hodnocení. Současně jí sdělil důvody neprovedení dalších navrhovaných důkazů, jež považoval za nadbytečné, bez vypovídací hodnoty nebo pro věc irelevantní. Důkazy, jejichž opomenutí stěžovatelka namítá, již byly podle žalovaného vyhodnoceny správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatelka v odvolání nepředložila nové materiální důkazní prostředky, nýbrž setrvala na tvrzení, že rozsah přijatých plnění byl prokázán již v daňové kontrole. Ze zásady jednotnosti daňového řízení pak žalovaný dovozuje, že nebylo nutné opakovat důkazy a závěry správce daně prvního stupně, s nimiž se ztotožnil. Výklad stěžovatelky opřený o rozsudek rozšířeného senátu ve věci *Strojmetal* je podle žalovaného nesprávný, neboť judikatura mu neukládá povinnost znovu provádět a hodnotit veškeré důkazy již provedené v prvostupňovém řízení. Stěžovatelce byl v odvolacím řízení poskytnut dostatečný prostor pro uplatnění jejích procesních práv a rozhodnutí o odvolání pro ni nemohlo být překvapivé.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že kasační argumentace se pohybuje na samé hranici přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Její podstatnou část totiž tvoří doslovné či téměř doslovné převzetí žalobní argumentace, včetně obsáhlých citací rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Strojmetal*. Řízení o kasační stížnosti přitom slouží k přezkumu zákonnosti rozhodnutí krajského soudu, nikoli k opětovnému projednání žaloby. Kasační argumentace, která pouze opakuje či parafrázuje žalobní námitky a nijak nereaguje na nosné důvody rozsudku krajského soudu, nepředstavuje řádně vymezenou kasační námitku a je v tomto rozsahu nepřipustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[14] Jedinou věcně projednatelnou námitkou je tvrzení stěžovatelky, že městský soud v odst. 37 odůvodnění napadeného rozsudku nesprávně vyložil § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud dovodil, že žalovaný nemusel opakovat hodnocení důkazů provedené správcem daně, s jehož závěry se ztotožnil. Tento závěr výslovně konfrontuje s právními závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

[15] Daňové řízení je ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Rozšířený senát tohoto soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS vyslovil, že „*odvoláním přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán*“ a že „*vady postupu či rozhodnutí správce daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení*“. Odvolací řízení tedy není novým samostatným nalézacím řízením, ale tvoří s řízením prvostupňovým jeden celek. Odvolací orgán přezkoumává zákonnost a správnost prvostupňového rozhodnutí včetně řízení, které mu předcházelo, a je oprávněn doplnit podklady či odstranit vady řízení.

[16] S uvedeným souvisí apelační charakter daňového odvolání. Rozšířený senát ve věci *Strojmetal* uvedl, že „*[o]dvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, tedy že shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správcem daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. A to zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu*“ (odst. [43]).

[17] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[18] Účelem tohoto ustanovení je zamezit překvapivému rozhodnutí odvolacího orgánu a dát odvolateli možnost reagovat na (i) nová (ii) skutková zjištění, (iii) k nimž odvolací orgán dospěl na základě dokazování provedeného v odvolacím řízení. Seznamovací povinnost se tedy neomezuje na formální sdělení, které důkazy odvolací orgán provedl, neboť „*provedené důkazy ještě netvoří skutková zjištění*“; k tomu je nutný jejich hodnotící proces z hlediska závažnosti, zákonnosti, věrohodnosti, úplnosti a správnosti (odst. [50] rozsudku *Strojmetal*). Z toho plyne, že „*povinnost odvolacího orgánu dle § 115 odst. 2 [se] vztahuje nejenom na seznámení s opatřeními a provedenými důkazy [...], ale i na seznámení se skutkovými zjištěními, tedy s hodnocením těchto důkazů odvolacím orgánem*“ (odst. [51] téhož rozsudku).

[19] Rozšířený senát dále v odst. [67] rozsudku *Strojmetal* uvedl, že neseznámí-li odvolací orgán odvolatele s hodnotícími úvahami, zatíží rozhodnutí nepředvídatelností a připraví jej o možnost procesní obrany. „*Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním.*“ Překvapivost rozhodnutí totiž nevychází z toho, zda daňový subjekt zná obsah důkazu, ale z toho, jak jej odvolací orgán hodnotí.

pokračování

[20] Posledně citovaný závěr, na němž staví svou argumentaci stěžovatelka, však nelze vykládat izolovaně. Předpokladem jeho použití je, že odvolací orgán důkaz v odvolacím řízení provádí a činí z něj vlastní skutková zjištění, popřípadě že mění dosavadní skutkové nebo právní posouzení (vycházející z již provedených důkazů) k tíži odvolatele. Není-li tomu tak, § 115 odst. 2 daňového řádu neukládá odvolacímu orgánu, aby znovu vypořádal celý skutkový základ, který byl již projednán před správcem daně.

[21] Existenci mezi tohoto procesního dialogu ostatně předpokládá i rozšířený senát, který v odst. [74] odůvodnění rozsudku *Strojmetal* uvedl, že „[s]trukturovaný dialog jakožto provedení ústavního požadavku nepřekvapivosti procedury se nemůže vést nekonečně dlouho. Jestliže již mezi daňovým subjektem a správcem daně o rozhodných skutkových či právních otázkách proběhl a jeho výsledkem bylo napadené rozhodnutí, není třeba jej jen proto opakovat v odvolacím řízení před rozhodnutím o odvolání, nehodlá-li odvolací orgán měnit posouzení věci po stránce skutkové či právní.“ Rozšířený senát rovněž rozlišil mezi skutečně novými důkazními návrhy, které by mohly přinést jiný náhled na věc, a návrhy opakovanými, „obsahově připomínajícími spíše zadrhnutou gramofonovou desku, na něž již reagoval správce daně v prvním stupni“ (odst. [72] téhož rozsudku).

[22] Navazující judikatura potvrzuje, že povinnost podle § 115 odst. 2 daňového řádu nastává pouze tehdy, provádí-li odvolací orgán dokazování, anebo dospěje-li k odlišnému právnímu názoru, který by vedl k rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Například v rozsudku ze dne 4. 8. 2022, č. j. 1 Afs 70/2022-32, Nejvyšší správní soud uvedl, že pokud odvolací orgán neprovádí dokazování ani nevede jiné skutkové či právní úvahy, postup podle § 115 odst. 2 by byl „čirým formalismem“. Rozsudek ze dne 28. 2. 2023, č. j. 8 Afs 206/2021-33, potom zdůraznil, že ztotožní-li se odvolací orgán plně se závěry prvostupňového správce daně, a „pouze vypořádá odvolací námitku“, neprovádí tím dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu.

[23] V nyní posuzované věci žalovaný v odvolacím řízení dokazování prováděl. Seznámením se zjištěnými skutečnostmi ze dne 30. 7. 2024, č. j. 23935/24/5300-22441-713288, stěžovatelku proto výslovně seznámil s nově opatřenými podklady a se skutkovými závěry, které z nich vyvodil. Již v bodě [1] seznámení uvedl, že byl spisový materiál s ohledem na odvolací návrhy a na dokazování provedené v odvolacím řízení doplněn o nově zjištěné skutečnosti, s nimiž stěžovatelku seznamuje včetně toho, jak je hodnotí. Současně jí stanovil patnáctidenní lhůtu k vyjádření a k navržení případných dalších důkazních prostředků.

[24] Konkrétně žalovaný označil důkazní návrhy stěžovatelky v bodě [5] seznámení. V bodě [7] popsal doplnění spisu o výsledky Ing. E. B., Bc. K. J. a J. F.. V bodě [8] uvedl, že provedl rozšířenou komparativně explorativní analýzu skladové evidence. V bodě [10] pak stěžovatelku seznámil se svědeckou výpovědí K. E., označeného dřívějším jednatelem společnosti AI & AM Cooperation s.r.o., Josefem Hartmanem, za osobu tuto společnost fakticky ovládající, a s tím, že jmenovaný odmítl dále vypovídat a nereagoval na výzvu k poskytnutí údajů a listin. Žalovaný tedy stěžovatelku seznámil s důkazy nově provedenými v odvolacím řízení i s rozhodnými okolnostmi jejich hodnocení.

[25] Žalovaný se v seznámení vypořádal též s důkazními návrhy, jimž nevyhověl. V bodě [9] vysvětlil, proč nepovažoval za potřebné provést místní šetření ve skladu stěžovatelky

a výsledky jejích koncových zákazníků s tím, že tyto důkazy nemohly ověřit ani vyvrátit původ zboží ani jeho pořízení od konkrétních dodavatelů v konkrétním čase. K návrhu na využití podkladů z jiných daňových řízení uvedl, že stěžovatelka musí své důkazní návrhy konkrétně vymezit a že důkazní břemeno k prokázání uplatněného nároku nese ona.

[26] Dále se žalovaný zabýval argumentací založenou na důkazech již opatřených v prvostupňovém řízení. V bodě [8] seznámení výslovně uvedl, že stěžovatelka „*v rámci odvolání k prokázání rozsahu přijatých plnění nedoložila žádné nové materiální důkazní prostředky a setrvala na tvrzení, že rozsah sporných plnění byl dostatečně prokázán již v rámci daňové kontroly předložením výpisu o pohybu zboží z programového vybavení e-shopu Erikafashion, přijatých a vydaných daňových dokladů a EET účtenek*“. Současně vysvětlil, že prodej zboží a jeho použití pro ekonomickou činnost stěžovatelky nezpochybňoval; předmětem dokazování bylo prokázání jeho pořízení od konkrétních deklarovaných dodavatelů v tvrzeném rozsahu a předmětu.

[27] V bodech [11] až [33] seznámení žalovaný dále rekapituloval a hodnotil skutkové okolnosti věci, včetně obchodního modelu stěžovatelky, zjištění týkajících se deklarovaných dodavatelů, skladové evidence a její návaznosti na daňové doklady. V bodě [21] výslovně uvedl, že pochybnosti prvostupňového správce daně o deklarovaných dodavatelích považuje za opodstatněné a dostatečné k tomu, aby po stěžovatelce požadoval jiné než formální důkazní prostředky. V bodě [33] uzavřel, že ani v odvolacím řízení nebyla věrohodně doložena provázanost sporných daňových dokladů se skladovou evidencí a že pochybnosti správce daně proto nebyly rozptýleny.

[28] Výslovně pak žalovaný v bodě [34] seznámení konstatoval, že po zhodnocení všech uvedených skutečností „*dospěl ke stejným závěrům jako prvostupňový správce daně*“. Pochybnosti správce daně o rozsahu sporných plnění a jejich dodání deklarovanými dodavateli, jejichž důvody byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole, považoval nadále za závažné a důvodné. Současně uvedl, že tyto pochybnosti nebyly rozptýleny ani po doplnění spisového materiálu v odvolacím řízení.

[29] Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný stěžovatelce před vydáním rozhodnutí jasně sdělil jak hodnocení nově provedených důkazů, tak to, že se ztotožňuje se skutkovými a právními závěry správce daně založenými na důkazech provedených již v prvostupňovém řízení. Ve vztahu k důkazům, které byly již součástí spisu a byly vyhodnoceny ve zprávě o daňové kontrole, současně nepřijal nové či pro stěžovatelku nepříznivější skutkové hodnocení. Patnáct důkazních prostředků, jejichž opomenutí stěžovatelka namítá, bylo podle jejích vlastních tvrzení součástí správního spisu již v prvostupňovém řízení a bylo vyhodnoceno ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný je v odvolacím řízení znovu neprováděl ani na jejich základě nezformuloval nové skutkové závěry, které by se odchylovaly od závěrů správce daně. Neměl proto povinnost ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu každý z těchto důkazů jednotlivě znovu uvádět a opakovat hodnotící úvahy již obsažené ve zprávě o daňové kontrole.

[30] Tomu odpovídá i závěr městského soudu v odst. 37 odůvodnění napadeného rozsudku, podle něhož „*není povinností odvolacího správního (daňového) orgánu opakovat důkazy a jejich hodnocení provedené správcem daně, se kterými se odvolací orgán ztotožní*“. Jak bylo již vyloženo, tento závěr není v rozporu s rozsudkem rozšířeného senátu ve

pokračování

věci *Strojmetal*. Žalovaný totiž stěžovatelku seznámil s důkazy provedenými v odvolacím řízení a jejich hodnocením; z dříve již opatřených a provedených důkazů pak nevyvodil nová skutková zjištění ani nezaujal odlišný právní názor v neprospěch stěžovatelky. Stěžovatelka proto nemohla důvodně očekávat, že důkazy, které správce daně již vyhodnotil jako nedostačující k prokázání rozhodných skutečností, budou v odvolacím řízení automaticky posouzeny v její prospěch. Ani okolnost, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání na některý z těchto dříve provedených důkazů odkázal, sama o sobě neznamená, že jej v odvolacím řízení nově provedl. Městský soud proto správně uzavřel, že žalovaný dostál povinnosti podle § 115 odst. 2 daňového řádu a že jeho rozhodnutí nebylo pro stěžovatelku překvapivé.

[31] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho 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 27. srpna 2026

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu