

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **M. P.**, zastoupené JUDr. Ludmilou Vaňkovou, advokátkou, se sídlem Poznaňská 41, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 5. 2014, č. j. 11417/14/5000-14307-711307 a ze dne 16. 5. 2014, č. j. 11421/14/5000-14307-711307, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2017, č. j. 5 Af 34/2014 - 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2017, č. j. 5 Af 34/2014 - 61 (dále „napadený rozsudek“), jímž městský soud **zamítl žalobu** proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 5. 2014, č. j. 11417/14/5000-14307-711307 (dále „napadené rozhodnutí 1“) a ze dne 16. 5. 2014, č. j. 11421/14/5000-14307-711307 (dále „napadené rozhodnutí 2“).

[2] **Napadeným rozhodnutím 1** bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 3330253/13/2009-24806-107993, kterým bylo zastaveno řízení zahájené ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012. Žalobkyně podala dne 25. 10. 2012 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, v němž uplatnila koeficient pro výpočet nároku na odpočet ve výši 80%. Z důvodu vzniklých pochybností o oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet byla vystavena výzva k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2012, která byla doručována zástupkyni žalobkyně (daňová poradkyně) nesprávně listovní poštou, a doručena měla být fikcí dne 6. 12. 2012. Dne 22. 1. 2013 doručila žalobkyně dodatečné daňové přiznání za stejné zdaňovací období, v němž uplatnila koeficient pro výpočet nároku na odpočet ve výši 91%. Následně dne 13. 3. 2013 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, která byla doručena již správně do datové schránky zástupkyně žalobkyně. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že bylo nutné řízení ve věci dodatečného daňového přiznání zastavit v souladu s ustanovením § 141 odst. 7 daňového řádu, jelikož žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání ještě před vyměřením daně, přičemž správce daně vydal dne 22. 11. 2012 výzvu k odstranění pochybností, a nebylo tedy možné dovozovat, že by daň z přidané hodnoty byla za předmětné zdaňovací období vyměřena konkludentně.

[3] **Napadeným rozhodnutím 2** bylo na základě odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 3329080/13/2009-24806-107993, ve věci doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, a to ve výších odpočtů na ř. 52, 63 a 63. Žalovaný mj. uvedl, že postup k odstranění pochybností se zahajuje vydáním výzvy, byť se tato výzva do sféry žalobkyně účinně nedostala. Pokud žalobkyně následně podala dodatečné daňové přiznání ještě před vyměřením daně, byl správce daně oprávněn užít i tam uvedené údaje, byť tak učinil částečně nesprávně. Žalovaný shledal pochybení správce daně v tom směru, že dostatečně nevyložil, že při vydání platebního výměru využil informace tvrzené jak v řádném, tak i dodatečném daňovém přiznání, v nichž žalobkyně při výpočtu daňové povinnosti stran části odpočtu daně v krácené výši v řádném a dodatečném daňovém přiznání použila rozdílný koeficient (80 % a 91 %). Správce daně tedy měl při sčítání hodnot z řádného daňového přiznání a z dodatečného daňového přiznání vypočtených na ř. 52 platebního výměru zohlednit i skutečnost, že při jejich výpočtu byl užit jiný koeficient, a správně tak podle žalovaného měla být na ř. 52 hodnota odpočtu ve výši 77 517 Kč namísto hodnoty 83 439 Kč, jak bylo uvedeno v napadeném rozhodnutí. Tuto skutečnost bylo potom třeba dále také reflektovat při výpočtu hodnot na ř. 63 a 65.

[4] Žalobkyně podala proti oběma napadeným rozhodnutím **žalobu** ze dne 14. 7. 2014 k městskému soudu, v níž popsala průběh daňového řízení a namítala, že dodatečné daňové přiznání podala z toho důvodu, že po podání řádného daňového přiznání jí byl dne 27. 12. 2012 doručen daňový doklad, který vystavil plátce v režimu přenesené daňové povinnosti podle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Dne 2. 2. 2013 byl žalobkyni osobně doručen korespondenční lístek, jehož obsahem bylo sdělení, aby se dostavila na Finanční úřad pro Prahu 9 s vysvětlením, že její daňová poradkyně nereaguje. Na tento postup správce daně podala žalobkyně stížnost, která byla shledána částečně důvodnou, ačkoli tento závěr nebyl jakkoli vysvětlen.

Žalobkyně se pouze dozvěděla, že byla vydána výzva k odstranění pochybností, která byla zástupkyni doručována poštou. Dne 23. 3. 2013 byla zástupkyni žalobkyně doručena další výzva podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání tam popsaných skutečností, přičemž tato výzva nebyla opět řádně odůvodněna, pouze bylo vysvětleno, že byl se žalobkyní zahájen postup k odstranění pochybností. Rovněž proti této výzvě 2013 podala žalobkyně stížnost, v níž poukazovala na to, že žádna výzva obsahující zahájení postup k odstranění pochybností jí nebyla doručena. Tato stížnost byla opět shledána důvodnou. Dále namítla, že platební výměr neobsahuje dostatečné odůvodnění a odkaz na příslušná ustanovení zákona, přičemž nebyly zohledněny novelizace zákona o DPH. Trvala na tom, že nikdy nebyla řádně seznámena s obsahem výzvy z listopadu 2012. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí 2 namítala, že žalovaný dospěl k jinému právnímu názoru, než měl správce daně, aniž by ji s tímto názorem seznámil. Dále došlo k porušení ustanovení § 76 odst. 6 věta první a druhá zákona o DPH, jelikož bylo možné stanovit koeficient ve výši 91%. Pokud se žalovaný zabýval zákonností postupu k odstranění pochybností, vycházel pouze z toho, že postačilo vydat výzvu, přičemž přehlédl, že tato výzva nebyla žalobkyni nikdy řádně doručena. Nadto předmětná výzva nesplňuje požadavky stanovené judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť neobsahuje konkrétní pochybnosti správce daně.

[5] Městský soud se v odůvodnění **napadeného rozsudku** zaměřil na posouzení správnosti postupu správce daně při postupu k odstranění pochybností. Výzva k odstranění pochybností byla řádně vyhotovena dne 22. 11. 2012 a předána k doručení České poště, čímž došlo k řádnému vydání výzvy a zahájení postupu pro odstranění pochybností, tudíž nemohlo v dané věci dojít ke konkludentnímu vyměření daně. Soud přisvědčil žalobkyni, že primárně měla být výzva zasílána do datové schránky její zástupkyně, což se nestalo, avšak předmětný postup k odstranění pochybností byl zahájen již samotným vydáním výzvy k odstranění pochybností, proto nesprávná volba formy doručení nemohla mít na zahájení tohoto postupu žádný vliv. Soud rovněž dospěl k závěru, že předmětná výzva splňuje všechny náležitosti kladené na ni daňovým řádem a navazující judikaturou správních soudů, byť výzva byla částečně obecná, neboť správce daně opomněl uvést důvody, na základě kterých mu uvedené pochybnosti vznikly. Avšak ani to nemělo podle závěru soudu vliv na zákonnost samotného postupu k odstranění pochybností, jelikož nebylo přímo negativně a trvale zasaženo do práv žalobkyně, když správce daně přistoupil k vyměření daně na základě údajů získaných z jejího dodatečného daňového přiznání. Vzhledem k nastalé procesní situaci přitom správce daně musel řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavit. Soud rovněž konstatoval, že správce daně řádně reagoval na podané stížnosti, v nichž popsal průběh daného řízení, přičemž souhlasil s tím, že se správce daně mohl snažit zkontaktovat žalobkyni osobně. Výzva z března 2013 rovněž splnila zákonné náležitosti dle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, byť i zde soud dospěl k závěru, že samotné odůvodnění této výzvy je poněkud formální, avšak to nemohlo mít vliv na práva žalobkyně, neboť touto výzvou nebylo definitivně negativním způsobem zasaženo do práv žalobkyně. Soud rovněž souhlasil s tím, že postup k odstranění pochybností a vytýkací řízení jsou dva rozdílné postupy; nesprávné označení či použití pojmu vytýkací řízení namísto postupu k odstranění pochybností správcem daně ve sdělení ze dne 5. 6. 2013 však bez dalšího nemůže mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Ve vztahu k aplikovanému znění

právního předpisu soud vysvětlil, že použití dovětku „ve znění pozdějších předpisů“ představuje nepřesnost, ale bez vlivu na zákonnost. Ve vztahu k námitce ohledně neinformování odvolacího orgánu stran změny právního názoru soud popsal průběh daňového řízení a uvedl, že žalovaný změnil platební výměr z toho důvodu, že správce daně při přebrání hodnot z dodatečného daňového přiznání přehlédl, že hodnoty zde uvedené byly žalobkyní vypočítány za použití nesprávného koeficientu. Došlo tedy pouze k opravě nesprávného výpočtu, což nemůže být pro žalobkyni jakkoli překvapivé. Soud souhlasil se žalobkyní, že v dané věci nemohly být použity koeficienty podle ustanovení § 76 odst. 6 věta prvá zákona o DPH, neboť žalobkyně se stala plátcem DPH až v průběhu roku 2012. Žalovaný dle obsahu rozhodnutí postupoval dle ustanovení § 76 odst. 6 věta druhá zákona o DPH, tj. použil koeficient stanovený kvalifikovaným odhadem žalobkyně. Žalovaný přitom řádně vysvětlil, že nemohlo být postupováno podle ustanovení § 76 odst. 9 téhož předpisu, protože pro další zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 byl platební výměr vydán až ke dni 5. 6. 2013, tj. až po vydání odvoláním napadeného platebního výměru, tudíž k vypořádání roku nedošlo. S výzvou ze dne 22. 11. 2012 byla žalobkyně dle obsahu žaloby seznámena, neboť na ni reaguje námitkami. Nadměrný odpočet byl žalobkyni správně vrácen až po vydání platebního výměru.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost. V jejím doplnění ze dne 5. 1. 2018 uvedla, že ji podává z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Podrobně popsala průběh daňového řízení a namítala, že došlo k vadám odvolacího řízení, neboť došlo ke změně platebního výměru v její neprospěch, ačkoli ji žalovaný o změně právního názoru na danou otázku nijak neinformoval. Nesouhlasila s tím, že se jednalo o pouhou opravu početní chyby, zvláště když soud musel žalovaného opakovaně vyzývat k vysvětlení jeho postupu a zvláště když názor finančních orgánů na uplatnění koeficientu se neustále měnil. Dodatečné vyjádření žalované ze srpna 2017 bylo nadto žalobkyni sděleno až při jednání soudu, na což nemohla řádně reagovat. K věci samé uvedla, že podle ustanovení § 76 odst. 6 zákona o DPH si může plátce daně stanovit koeficient sám podle svého kvalifikovaného odhadu; v takovém případě měly finanční orgány vycházet z jejího dodatečného daňového přiznání. Není proto nutné vycházet z koeficientů, které byly uvedeny v předchozích přiznáních. Tento kvalifikovaný odhad se může v průběhu doby měnit. Žalovaný toto nesprávně vyhodnotil, když se odkazoval na to, že koeficient byl stanoven na základě údajů z minulého kalendářního roku, což nemohl být její případ. Setrvala na námitce, že s ní správce daně řádně nezahájil postup pro odstranění pochybností, když jí nedoručil výzvu z listopadu 2012. Nadto předmětná výzva byla značně obecná a nekonkrétní, neboť správce daně neměl žádné konkrétní pochybnosti. Za takové situace došlo k vyměření daně konkludentně, a to ke dni 25. 10. 2012. Posouzení těchto námitek soudem je nesrozumitelné, když soud pouze nekonkrétně uvádí, proč výzvu považuje za částečně obecnou, přičemž v další části napadeného rozsudku konstatuje, že výzva byla nezákonná. Jeho závěry jsou nadto v rozporu s recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Nesouhlasila se závěrem soudu, že ačkoli byla výzva obecná a nebyla jí doručena, nevedlo to k zásahu do jejích práv, ačkoli jí byl fakticky zadržen nadměrný odpočet. Za toto prodlení nebyla

stěžovatelce poskytnuta žádná náhrada. Nadto v důsledku snížení výše nadměrného odpočtu pak stěžovatelce vznikla povinnost platit úroky z prodlení. Soud rovněž nezohlednil, že dle ustanovení § 42 daňového řádu mělo být doručováno její zástupkyni, daňové poradkyni, a to do datové schránky, kterou měla zřízenu od 1. 7. 2012. Nebylo přitom nijak prokázáno, že doručení do datové schránky v inkriminované době nebylo možné. Doručení prostřednictvím České pošty tak nemohlo mít žádné právní účinky. Městský soud rovněž pochybil, pokud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 276/2014, který se však týká daňové kontroly a trestního stíhání, nikoli projednávané situace. Nebylo tedy vysvětleno, proč nezákonný začátek postupu k odstranění pochybností nemá na danou věc vliv, když platební výměr představuje součást vyměřovacího řízení. Trvala dále na svých námitkách, že se finanční orgány dostatečně nezabývaly jejími stížnostmi proti tomu, že se správce daně snažil komunikovat se stěžovatelkou přímo, a nikoli prostřednictvím daňové poradkyně. Podmínky pro to, aby správce daně kontaktoval daňový subjekt přímo, zde nebyly naplněny. Stěžovatelka dále zopakovala, že ani výzva z března 2013 nebyla dostatečně konkrétní, tudíž byla nezákonná, nadto nemohla být vůbec vydána, jelikož nebyl řádně zahájen postup k odstranění pochybností. Předmětný platební výměr je v rozporu se zákonem, neboť správce daně neupřesnil, jaké rozhodné znění zákona o DPH aplikoval, zvláště když se relevantní právní úprava nároku na odpočet daně v krácené výši měnila. S ohledem na výše uvedené proto nemohlo být rozhodnuto o tom, že řízení o dodatečném daňovém přiznání je nutné zastavit. Trvala rovněž na tom, že výzva z listopadu 2012 jí byla řádně doručena až těsně před podáním předmětné žaloby (po ukončení daňového řízení), což jí městský soud nesprávně kladl k tíži.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 14. 2. 2018 uvedl, že souhlasí s městským soudem, že změna platebního výměru byla vyvolána pouhou početní chybou správce daně, tudíž se nejednalo o nový právní názor. Pro snadnější orientaci tuto skutečnost žalovaný vysvětlil ve svém dodatečném vyjádření na výzvu soudu, když se nadto jednalo o opravu předchozího vyjádření k dané věci. Samotnou výší koeficientu se městský soud podle žalovaného zabýval řádně a správně. Vyložil, že v případě prvního kalendářního roku registrace plátce se používá tzv. zálohový koeficient, který se v posledním přiznání přepočítá podle aktuální výše koeficientu tohoto roku (vypořádací koeficient). Koeficient přitom v dané věci nebylo možné přepočíst novým vypořádacím koeficientem dle ustanovení § 76 odst. 9 zákona o DPH, neboť k vypořádání roku nedošlo. Proto také nemohly být v tomto směru užity údaje v dodatečném daňovém přiznání, které obsahovalo koeficient 91%, neboť bylo nutné vycházet z koeficientu stanoveného stěžovatelkou na počátku kalendářního roku. Stěžovatelka není oprávněna mimo meze zákona s koeficientem libovolně manipulovat. Žalovaný také nesouhlasil s tím, že by se soud nedostatečně zabýval námitkami vůči výzvě z listopadu 2012. Přestože soud konstatoval, že tato výzva je obecná a nebyla správně doručována, nemá to vliv na zákonnost daňového řízení. Otázkou doručování se finanční orgány zabývaly při vyřizování stížností stěžovatelky. V rozporu se zákonem rovněž nebylo ani to, že se správce daně snažil kontaktovat stěžovatelku osobně neformálním způsobem, neboť tím naopak bylo postupováno v její prospěch. Žalovaný setrval na stanovisku, že výzva z března 2013 splňovala zákonné náležitosti a že platební výměr byl zákonný. Tudíž

nemohlo dojít k porušení vlastnických práv stěžovatelky. Rozsudek městského soudu považoval za zcela srozumitelný a přezkoumatelný.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí městského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130.

[10] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatelka dovozuje z toho, že nebylo přisvědčeno jejím výtkám vůči porušení zásady dvojinstančnosti řízení a kvůli tomu, že ji žalovaný neinformoval o svém právním názoru na danou věc. Městský soud se nezabýval otázkou zahájení postupu k odstranění pochybností a nekonkrétností této výzvy, závěry soudu o částečné obecnosti této výzvy jsou nesrozumitelné, a soud se také nezabýval námitkou, že žalovaný nezkoumal samotnou zákonnost výzvy a nedbal jejich procesních práv stěžovatelky v průběhu odvolacího řízení. Stěžovatelka dále soudu vytýká to, že se stran vady řízení před správcem daně odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která však není dle jejího názoru relevantní. Rovněž namítá, že se městský soud nedostatečně zabýval otázkou neformální komunikace správce daně a přesného stanovení rozhodného znění zákona o DPH, a v neposlední řadě se důrazně ohrazuje proti závěru městského soudu o účelovosti své argumentaci, když vycházel z neúplného daňového spisu.

[11] K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka fakticky brojí proti dílčím závěrům (často vytrženým z kontextu) městského soudu, s nimiž nesouhlasí, případně požaduje odpověď na každý svůj dílčí argument. Nejvyšší správní soud připomíná, že ačkoliv je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být tato povinnost chápána zcela absolutně. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Tato povinnost zároveň nemůže být chápána tak,

že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument a každou dílčí námitku účastníka řízení. Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je možné se spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Odpověď na základní námitky totiž v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 130, nebo obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98).

[12] Nejvyšší správní soud má za to, že městský soud na základní argumentaci stěžovatelky obsaženou v její žalobě reagoval, přičemž dospěl k přezkoumatelným závěrům; posouzení toho, zda tyto závěry jsou správné, je však otázkou naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), resp. b) s. ř. s. To, že je napadený rozsudek v tomto směru přezkoumatelný, ostatně vyplývá i ze samotné kasační stížnosti, v níž stěžovatelka na 20 stranách věcně argumentuje proti jednotlivým závěrům městského soudu – pokud by rozsudek městského soudu byl skutečně nepřezkoumatelný, jak stěžovatelka obsáhle dovozuje, stěží by mohla v takovém rozsahu proti jednotlivým (údajně nepřezkoumatelným) závěrům městského soud brojit.

[13] Dále stěžovatelka poukazuje i na jinou vadu, spočívající v tom, že neměla dostatečnou možnost reagovat na přípis žalovaného stran vysvětlení použití koeficientů v dané věci, čímž měla být zkrácena na možnosti vyjádřit se k němu a řádně se připravit na jednání soudu. Nejvyšší správní soud z předloženého soudního spisu ověřil, že žalovaný na základě dotazu městského soudu skutečně vypracoval vyjádření ze dne 16. 8. 2017, v němž opakovaně vysvětloval použití koeficientů v dané věci. Toto vyjádření dle obsahu soudního spisu nebylo stěžovatelce zasláno, přičemž ta s ním byla seznámena až v průběhu nařízeného soudního jednání. Nejvyšší správní soud k tomu sice uvádí, že obecně stále platí právní závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 208/2014 - 39, podle kterých *„Procesní pochybení spočívající v tom, že krajský soud v intencích § 74 odst. 1 věta třetí s. ř. s. nedoručil vyjádření žalované k žalobě žalobkyni je vadou řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a to zejména za situace, kdy bylo soudem o žalobě rozhodováno bez jednání a kdy krajský soud z vyjádření žalované ve svém rozsudku vycházel.“*, na druhé straně je nutné zohlednit konkrétní okolnosti daného případu a skutečnost, že rušit rozhodnutí městského soudu pro nepřezkoumatelnost je možné pouze v krajních případech, neboť se tím z procesního důvodu oddaluje meritorní posouzení věci ze strany Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25). Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že městský soud pochybil tím, že jí nedal dostatečný časový prostor k tomu, aby mohla případně reagovat na soudem dodatečně vyžádané vyjádření žalovaného k dané věci, ačkoli jej měl k dispozici od 16. 8. 2017. Toto pochybení však nedosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozsudku z důvodu nepřezkoumatelnosti pro procesní vadu, neboť toto vyjádření neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by nebyly uvedeny v napadeném rozhodnutí. Nejvyšší správní soud

proto uzavírá, že neshledal naplnění kasačního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[14] Ve vztahu k argumentaci stěžovatelky stran naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud z obsahu daňového spisu zjistil, že stěžovatelka podala dne 25. 10. 2012 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012. Dále stěžovatelka podala dne 22. 1. 2013 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za totéž zdaňovací období. Součástí spisu je rovněž výzva Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 22. 11. 2012, č. j. 583641/12/009915107993, k odstranění pochybností; výzva byla doručována prostřednictvím provozovatele poštovních služeb zástupkyni stěžovatelky v daňovém řízení, Ing. Jitce Routkové, daňové poradkyni. Podle doručenky byla zásilka připravena k vyzvednutí dne 26. 11. 2012, adresátkou vyzvednuta nebyla, a dne 7. 12. 2012 potom byla zásilka vložena do domovní schránky.

[15] K otázce doručování jiným způsobem než datovou schránkou v případě, kdy adresát má datovou schránku zřízenou, se Nejvyšší správní soud (byť ve vztahu k doručování dle správního řádu) vyjadřoval v rozsudku ze dne 10. 4. 2013, č. j. 4 As 6/2013 – 28, v němž dospěl k právnímu závěru, že *„Pokud správní orgán účastníku řízení, který měl zřízenu a zpřístupněnu datovou schránku podle § 3 a § 10 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, nesprávně doručoval prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, je vyloučeno uplatnění fikce doručení dle § 24 odst. 1 správního řádu z roku 2004.“* Nejvyšší správní soud má přitom za to, že tyto závěry jsou plně aplikovatelné i na řízení podle daňového řádu, neboť oba tyto procesní předpisy vycházejí z toho, že při doručování písemnosti (vyjma doručení při ústním jednání nebo při jiném úkonu podle ustanovení § 39 odst. 1 písm. a) daňového řádu) je nutné nejprve písemnost doručovat elektronicky, a to zejména do datové schránky adresáta (srov. ustanovení § 39 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve spojení s ustanovením § 42 daňového řádu a ustanovení § 19 odst. 1 věta druhá správního řádu), teprve pokud to není možné, je na místě doručovat jiným způsobem. Ostatně ke stejnému závěru ohledně postupu při doručování dospívá i odborná literatura (srov. komentář k ustanovení § 39 in Baxa J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011). Doručení fikcí tedy v daném případě nastat nemohlo. Předmětná výzva by byla účinně doručena pouze tehdy, pokud by písemnost byla adresátem převzata, což se však zjevně nestalo. Nejvyšší správní soud má ve shodě s názorem žalovaného obsaženého v odůvodnění napadených rozhodnutích za to, že předmětná výzva k odstranění pochybností účinně stěžovatelce doručena nebyla.

[16] Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že zásadním pochybením správce daně tedy v dané věci bylo to, že rezignoval na svou povinnost doručovat zásadně do datové schránky adresáta, který měl zřízenu datovou schránku daňového poradce, přičemž doručované písemnosti se týkaly činnosti daňového poradenství poskytované jiným subjektům, tudíž písemnost měla být doručována do této datové schránky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2013, č. j. 7 Afs 5/2013 – 50 a rozsudek téhož soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 3 Afs 63/2016 – 36), a doručoval jiným způsobem.

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud však musel zvážit, zda toto pochybení dosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení obou napadených rozhodnutí, resp. zda Nejvyšší správní soud zrušením těchto rozhodnutí efektivním způsobem přispěje k ochraně veřejných subjektivních práv stěžovatelky. Nejvyšší správní soud připomíná, že ne každé procesní pochybení musí vést ke zrušení správních rozhodnutí (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2014, č. j. 3 As 87/2013 – 31), případně, že lpění na textu zákona nesmí sklouznout k formalismu odtrženého od reality (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2018, č. j. 10 As 168/2016 – 38). Nejvyšší správní soud si položil otázku, jak by žalovaný dále postupoval, pokud by obě napadená rozhodnutí soud ke kasační stížnosti zrušil proto, že správce daně nesprávně zahájil postup k odstranění pochybností, neměl v něm dále pokračovat a měl se meritorně zabývat toliko dodatečným daňovým přiznáním. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným, že ve výsledku byla daň z přidané hodnoty za dané zdaňovací období stěžovatelce vyměřena ve správné výši (viz dále), a proto i pokračovaní v řádném daňovém řízení po zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání, s opakovaným řádným doručením výzvy zahajující postup k odstranění pochybností, by postrádalo pro stěžovatelku jakéhokoli dalšího významu. To proto, že by již, stran daně z přidané hodnoty, stejně nemohla dosáhnout příznivějšího meritorního posouzení své daňové povinnosti.

[18] Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že pro posouzení dané věci je stěžejní, co je předmětem soudního řízení (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 – 197); v posuzované věci s ohledem na danou procesní situaci soud považuje za stěžejní to, zda byl nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za dané zdaňovací období vyměřen správně, tj. ve správné výši.

[19] Nejvyšší správní soud musí přihlédnout k ustanovení § 141 odst. 7 daňového řádu, podle něhož platí, že *„Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.“* Z odůvodnění platebního výměru ze dne 29. 5. 2013 výslovně vyplývá, že si byl správce daně velmi dobře vědom, že výzva k odstranění pochybností nebyla doručena v souladu se zákonem, proto se rozhodl v tomto řízení nepokračovat (byť výslovně napsal, že nebude pokračovat ve vytýkacím řízení, což Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah tohoto platebního výměru považuje za zjevnou chybu v psaní nemající vliv na samotnou zákonnost tohoto platebního výměru), přičemž vlastní daňovou povinnost vyměřil stěžovatelce v souladu s jejím dodatečným daňovým přiznáním. Nejvyšší správní soud ověřil, že finanční orgány takto skutečně postupovaly, a daňovou povinnost stěžovatelky nestanovily na základě výsledků postupu k odstranění pochybností. Skutečnost nezákonného doručování výzvy k odstranění pochybností tak ve vztahu k vlastní výši daňové povinnosti stěžovatelky nemohla mít, a také neměla, žádný negativní vliv.

[20] Nejvyšší správní soud má přitom za to, že aplikace citovaného ustanovení § 141 odst. 7 daňového řádu na daný případ vede k závěru, že správce daně v situaci, která nastala v daném případě, ani nemohl formálně vést další „daňové řízení o dani z přidané hodnoty“, když nedošlo k vlastnímu vyměření této daňové povinnosti, a to přesto, že toto řízení

nebylo zahájeno řádným doručením výzvy k odstranění pochybností, neboť ve výsledku bylo dosaženo smyslu tohoto ustanovení – využití informací uvedených v dodatečném daňovém přiznání a vedení jednoho řízení o vyměření daně. Byť je s podivem, že řízení o dodatečném daňovém přiznání bylo zastaveno až ve stejný den, ve který bylo vydáno rozhodnutí v řízení o řádném daňovém přiznání.

[21] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ačkoli se nemůže ztotožnit s postupem správce daně, který pochybil tím, že předmětnou výzvu k odstranění pochybností nedoručil správně v souladu s daňovým řádem, na straně druhé nemůže nevidět, že jeho následný procesní postup s ohledem na znění daňového řádu toto pochybení fakticky „napravil“, resp. tento postup neměl negativní vliv na samotnou výši daňové povinnosti stěžovatelky.

[22] Otázkou samotné včasnosti vyměření a rychlosti tohoto postupu správce daně s ohledem na vlastní vyplacení nadměrného odpočtu, ve spojení s případnou náhradou škody či úhrady úroků, se přitom Nejvyšší správní soud s ohledem na předmět tohoto řízení nezabýval.

[23] K námitkám stěžovatelky, že došlo k vadám odvolacího řízení, neboť došlo ke změně platebního výměru v její neprospěch, ačkoli ji žalovaný o změně právního názoru na danou otázku (stran koeficientů) nijak neinformoval, a že koeficienty podle § 76 odst. 6 byly užity nesprávně, Nejvyšší správní soud uvádí, že za stěžejní považuje to, zda ve spojení s tím došlo či nedošlo ke správnému stanovení výše daně podle zákona o DPH. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí se závěrem žalovaného obsaženém v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, podle něhož zákon o DPH hovoří ve svém ustanovení § 76 odst. 6 věta prvá i druhá o koeficientu v jednotném čísle, což vede k závěru, že takto stanovený koeficient má být použit pro celý kalendářní rok. K závěru o použití jednoho koeficientu ve stejné výši po celý kalendářní rok kromě výslovného znění citovaného předpisu a argumentu dovolávajícího se jazykového výkladu zákona Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že v případě použití koeficientu dle věty první citovaného ustanovení (tj. v případě, kdy se vychází z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně) je tento koeficient pro celý následující rok ve stejné výši, neboť se vždy vychází z týchž údajů za předchozí kalendářní rok. Nejvyšší správní přitom nevidí jakýkoli důvod pro to, aby v případě koeficientu vypočteného dle věty první citovaného ustanovení (tj. v případě, kdy se vychází z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku při vypořádání odpočtu daně) bylo postupováno jinak, než v případě koeficientu dle věty druhé téhož ustanovení, neboť k tomu znění zákona o DPH nijak nenavádí. Rovněž v tomto směru Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že smysl obou vět ustanovení § 76 odst. 6 zákona o DPH je stejný (stanovení koeficientu pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši), tudíž by různý výklad a aplikace tohoto ustanovení bez výslovného rozdílného znění zákona jen na základě toho, že první rok po registraci daňového subjektu k dani z přidané hodnoty neexistují údaje za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku, neměl mít prostor. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalovaný postupoval správně, pokud vyšel z toho, že koeficient podle ustanovení § 76 odst. 6 zákona o DPH může být v jednom kalendářním roce pouze v jedné výši, a nemůže se proto měnit. Vlastní vypořádání odpočtu daně v krácené výši se přitom

provádí za všechna zdaňovací období kalendářního roku dle ustanovení § 76 odst. 7 zákona o DPH.

[24] K otázce, zda žalovaný měl v odvolacím řízení stěžovatelku informovat o svém názoru na použití koeficientů, když změnil platební výměr v její neprospěch, má Nejvyšší správní soud za to, že žalovaný pouze napravil samotný nesprávný výpočet nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje na znění platebního výměru ze dne 29. 5. 2013, v němž je totiž v části *V. Krácení nároku na odpočet daně* u řádku č. 52 (část odpočtu daně v krácené výši) uveden koeficient 80%. Žalovaný vydáním napadeného rozhodnutí 2 nezměnil vlastní výši tohoto koeficientu, neboť ohledně toho se ztotožnil se správcem daně, a pouze napravil to, že správce daně nesprávně vyšel z vypočtených údajů obsažených v příslušené části dodatečného daňového přiznání, v níž stěžovatelka nesprávně aplikovala jinou výši koeficientu, což vedlo k jiným údajům, které však správce daně z důvodu přehlédnutí nesprávně přenesl i do platebního výměru. Došlo tedy pouze k opravě výpočtu nároku na odpočet v krácené výši za použití výchozích údajů tvrzených stěžovatelkou v dodatečném daňovém přiznání, nikoli k právnímu přehodnocení vlastního případu. Výsledné použití koeficientu ve výši 80% je tedy správné, byť žalovaný naprosto totožné úvahy jako ve vyjádření ke kasační stížnosti neuvedl rovněž v odůvodnění napadených rozhodnutí; toto doplnění právní názoru však dle Nejvyššího správního soudu nemůže zákonností napadených rozhodnutí 1 a 2 otřást.

[25] Pokud stěžovatelka poukazuje na to, že městský soud žalovaného speciálně vyzval k tomu, aby tuto otázku (užití koeficientů) vysvětlil, je nutné poznamenat, že předmětem soudního přezkumu je mj. odstraňovat příp. nejasnosti ve vyjádření stran. Jestliže tedy předchozí vyjádření žalovaného k dané otázce městský soud považoval za nedostatečné či neurčité, potom mu podle názoru Nejvyššího správního soudu nic nebránilo v tom, aby se žalovaného opakovaně dotázal, co tím myslí.

[26] K výtkám stěžovatelky stran vlastní výzvy k odstranění pochybností, která nebyla podle jejího názoru dostatečně určitá, Nejvyšší správní soud v souladu s výše uvedeným uvádí, že tato výzva nebyla stěžovatelce účinně doručena, přičemž toto pochybení správce daně napravil tím, že upustil od pokračování v postupu k odstranění k pochybností a daň vyměřil v souladu s dodatečným daňovým přiznáním (byť s následnou korekcí ze strany žalovaného). Předmětná výzva k odstranění pochybností tedy neměla na výsledné stanovení daňové povinnosti stěžovatelky vliv, Nejvyšší správní soud tudíž považuje bližší zkoumání této výzvy za irelevantní.

[27] Ve vztahu k námitce stěžovatelky stran vady platebního výměru spočívající v tom, že nebylo řádně specifikováno znění zákona o DPH, které bylo aplikováno v dané věci, Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, který odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013 – 43, podle kterého *„v ideálním případě by správní orgány měly ve svém rozhodnutí uvést, že postupují podle znění účinného pro příslušné zdaňovací období. ..... Standardně je nutno vycházet z toho, že formulace používaná v rozhodnutích odkazující na aplikaci konkrétního zákona „ve znění pozdějších předpisů“ (jak uváděl správce daně) nebo „v rozhodném znění“ je dostatečná; a priori je nutno předpokládat použití správného znění zákona správním orgánem. Námitka aplikace*

nesprávného znění právního předpisu by tak mohla být na místě, pokud by z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu vyplývalo, že správní orgán materiálně postupoval podle nesprávného znění právního předpisu, tedy např. aplikoval odlišnou hypotézu právní normy, než jaké bylo její rozhodné znění." Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že byť se zákon o DPH poměrně často novelizuje, a to i v letech 2012 a 2013, což je často předmětem kritiky ze strany odborné veřejnosti a obchodní sféry, předmětné ustanovení § 76 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, jehož aplikaci stěžovatelka považovala v předmětné věci za spornou, nebylo v tomto období jakkoli měněno. Pokud tedy správce daně zvolil formulaci, podle níž aplikoval zákon o dani z přidané hodnoty *ve znění pozdějších předpisů*, nemohlo se to negativně projevit na právním postavení stěžovatelky. Stěžovatelka ostatně výslovně žádnou takovou relevantní změnu právní úpravy, tj. v čem konkrétně byla její právní sféra dotčena tím, že nebylo blíže specifikováno účinné znění zákona o DPH, které bylo v dané věci aplikováno, nezmiňuje.

[28] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 2. května 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu