ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **PT Energetická spol. s r. o.**, se sídlem Washingtonova 1599/17, Praha 1, zastoupen JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2020, č. j. 6 Af 32/2018-89,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2020, č. j. 6 Af 32/2018-89, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 8. 2018, č. j. 36311/18/5300-21442-711359, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 24.456 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Petra Machálka, Ph.D., advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 8. 2018, č. j. 36311/18/5300-21442-711359, žalovaný změnil celkem 16 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 8. 2017, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období (měsíční) březen 2013 až červen 2014 a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 30. 11. 2020, č. j. 6 Af 32/2018-89.

[3] Městský soud odmítl námitku žalobce směřující proti formulaci výroku rozhodnutí o odvolání a potvrdil názor žalovaného, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), umožňuje odvolacímu orgánu formulovat výrok rozhodnutí o odvolání pouze tak, jak je uvedeno v § 116 tohoto zákona. Pokud je prvostupňové správní rozhodnutí měněno, výrok zní pouze na změnu takového rozhodnutí. Daňový řád nepřipouští tu procesní situaci, aby současně bylo prvostupňové správní rozhodnutí změněno a odvolání bylo částečně zamítnuto, což plyne přímo z textace právní normy. Smysl tohoto ustanovení je podle názoru městského soudu zřejmý, kdy musí být přímo z výroku rozhodnutí patrno, jaký závěr odvolací orgán zastává k prvostupňovému správnímu rozhodnutí a zároveň jak vyčerpává podaný opravný prostředek.

[4] K žalobní námitce týkající se nezákonného ukončení daňové kontroly městský soud uvedl, že žalobce nepřípustně směšuje jednotlivé fáze průběhu daňové kontroly v její finální fázi. V tomto případě správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, neboť nejprve seznámil žalobce s kontrolním zjištěním, stanovil mu lhůtu k vyjádření, a posléze přistoupil k podpisu zprávy o daňové kontrole. Tento postup je v souladu s § 88 daňového řádu, kdy jednotlivé kroky při ukončení daňové kontroly na sebe navazují. Pokud žalobce při podpisu vznášel své návrhy na doplnění dokazování, činil tak již po lhůtě stanovené správcem daně podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobce má právo vznášet své návrhy na doplnění dokazování či vysvětlovat skutkový děj, nikoliv však klást velmi obecné otázky správci daně při podpisu zprávy v tom smyslu, že by ten na ně musel reagovat a proces daňové kontroly znovu otevřít. Pokud správce daně na konkrétní důvody nesouhlasu žalobce se skutkovým zjištěním a hodnocením důkazů poskytne odpověď až v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jedná se o běžný postup, který logicky odpovídá koncepci ukončení daňové kontroly.

[5] K námitce nezákonnosti seznámení v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu městský soud uvedl, že podstatou tohoto úkonu bylo seznámení daňového subjektu s hodnocením dosavadního řízení a provedeného dokazování v tom smyslu, že na rozdíl od finančního úřadu žalovaný považuje plnění za uskutečněná, nikoliv však deklarovaným dodavatelem. Takový právní názor je jasně a zřetelně v tomto seznámení uveden a byl učiněn s tím, aby žalobce jako daňový subjekt mohl na tuto změnu názoru v hodnocení dosavadního řízení i provedeného dokazování reagovat. Námitka žalobce, že by žalovaný zároveň měl hodnotit i právní názor daňového subjektu, nemá v daném případě místa.

[6] Městský soud se dále zabýval námitkami směřujícími proti hmotněprávnímu posouzení věci správcem daně, resp. žalovaným, kdy žalobce nesouhlasil s posouzením

nároku na odpočet daně u dvou svých dodavatelů – korporací ATANASTA s.r.o. (dále jen „ATANASTA“) a REMIA CS s.r.o. (dále jen „REMIA“). Městský soud konstatoval, že námitky žalobce jsou vytržené z kontextu obsáhlého rozhodnutí, které konkrétně hodnotí jednotlivé zjištěné skutečnosti i jednotlivá plnění, vysvětluje jednotlivosti a následně je ve svém souhrnu řádně odůvodňuje. K plnění od dodavatele ATANASTA se městský soud vyjádřil k obecným i konkrétním námitkám žalobce s tím, že se týkají dílčích závěrů žalovaného nebo jeho reakce na odvolací námitky. Podle městského soudu žalovaný dospěl k logickým závěrům, zhodnotil všechny okolnosti případu a jeho závěry jsou v souladu se zásadami daňového řízení. Pokud jde o plnění od dodavatele REMIA, městský soud aproboval závěr žalovaného ohledně hodnocení nároku na odpočet a výslechu svědka. Nesouhlas žalobce s jeho výpovědí nemůže založit jeho nevěrohodnost.

[7] K poslednímu žalobnímu bodu týkajícímu se nedoměření daně podle pomůcek městský soud uvedl, že na případ žalobce nelze aplikovat jím odkazovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Daň bylo možno stanovit dokazováním, které má před použitím pomůcek přednost.

III.

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel konstatoval, že změna výroku odvoláním napadených rozhodnutí byla učiněna žalovaným bez jakékoliv vazby na podané odvolání. K tomu uvedl, že respektuje právní závěry městského soudu stran posouzení změny rozhodnutí ve smyslu § 116 odst. 1 daňového řádu. Městský soud se však nikterak nevypořádal s tvrzením stěžovatele, že změnu rozhodnutí ve smyslu splatnosti doměřené daně a příslušenství, jak ji provedl žalovaný, stěžovatel nenavrhoval a jakkoliv nepožadoval. Napadený rozsudek je proto podle stěžovatele nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[10] Stěžovatel dále namítal, že fakticky nedošlo k projednání zprávy o daňové kontrole a tudíž ukončení daňové kontroly bylo nezákonné. Dne 7. 8. 2017 se sice konalo ústní jednání, jehož programem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, došlo však pouze k jejímu předložení a podpisu. Stěžovatel vznášel při jednání dotazy (např. dotaz, jakým způsobem má průkazně doložit, že plnění byla provedena společností ATANASTA v daném místě a čase), na které však bylo reagováno až v platebních výměrech. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že stěžovatel neměl k průběhu jednání žádné námitky a protokol podepsal, tedy s ním vyjádřil souhlas. Dále uvedl, že podle § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu při projednání zprávy o daňové kontrole již nemohl doplňovat své vyjádření. Dotaz stěžovatele však nebyl doplněním vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, ale jednalo se o součást projednání zprávy o daňové kontrole. Výklad zastávaný žalovaným degradoval institut projednání zprávy o daňové kontrole na pouhé předložení vyvázaného textu zprávy, jeho podpis a sepsání protokolu. Stěžovatel absolutně nesouhlasí s vypořádáním této žalobní námitky, kdy městský soud nesprávně slučuje otázku projednání zprávy o daňové kontrole a otázku vyjádření daňového subjektu. Správce daně měl povinnost dotaz stěžovatele zodpovědět a projednat s ním jeho stanovisko k výsledku kontrolního zjištění. Městský soud nezodpověděl otázku, co se tedy rozumí projednáním.

Nejde o monolog správce daně, ale má jít o dialog s daňovým subjektem. Tímto postupem správce daně a následně městského soudu, který daný postup aproboval, došlo k porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces.

[11] Stěžovatel dále uvedl, že nebyl řádně seznámen se změnou právního názoru žalovaného po podaném odvolání (korekce kvalifikace zdanitelných plnění přijatých od společnosti ATANASTA, původně ve vztahu k deklarovanému rozsahu, nově ve vztahu k deklarovanému dodavateli), neboť se žalovaný v seznámení ze dne 25. 6. 2018 nezabýval odvolacími námitkami a argumentací stěžovatele, ale pouze shrnul předložené důkazní prostředky. Podle názoru stěžovatele musí žalovaný seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v kontextu podaného odvolání. Stěžovateli bylo postupem žalovaného znemožněno uplatnit svá práva. Odvolací orgán musí seznámit daňový subjekt s vyhodnocením důkazních prostředků ve světle podaného odvolání. Pouze tak může daňový subjekt na seznámení reagovat. Argumentace městského soudu podle stěžovatele opomíjí podstatu a smysl institutu seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení. Aby stěžovatel mohl reagovat na doposud zjištěný skutkový stav, musí být sděleno nejen, jaký je nový skutkový stav, resp. nové hodnocení zjištěného skutkového stavu, ale také jaké z něj plynou důsledky pro podané odvolání. Žalovaný odkázal na judikaturu, která se ale týká odlišné situace, kdy bylo dokazování doplněno o nové důkazy, a neřeší otázku změny právního názoru na předložené důkazní prostředky. V nyní projednávaném případě žalovaný v rámci seznámení hodnotil pouze předložené důkazní prostředky, nikoli argumentaci a konkrétní odvolací námitky stěžovatele, pročež seznámení podle názoru stěžovatele nedosahuje zákonem požadovaných náležitostí. Městský soud postup žalovaného aproboval, proto je napadený rozsudek nezákonný.

[12] Stěžovatel dále reagoval na jednotlivé body rozhodnutí o odvolání a napadeného rozsudku. Stěžovatel uvedl, že předložil správci daně veškeré prvotní doklady a k nim i další důkazní materiál, přesto správce daně po stěžovateli požadoval prokázání faktického uskutečnění plnění v rozsahu deklarovaném daňovými doklady. V odvolacím řízení žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že tato plnění přijal od společnosti ATANASTA. Stěžovatel se dále vyjádřil k nekontaktnosti společnosti ATANASTA, k jejímu virtuálnímu sídlu, počtu jejích zaměstnanců, k osobě D. K., spolehlivosti plátce DPH a k insolvenčnímu řízení. Stěžovatel rovněž uvedl, že žalovaný i městský soud nesprávně vyhodnotili výpověď S. P. ze dne 20. 6. 2017. Podle jeho názoru v rámci daňového řízení prokázal, že zdanitelná plnění, jejichž přijetí deklaroval daňovými doklady, opravdu přijal od osoby, která je na nich deklarována jako dodavatel, tj. od společnosti ATANASTA. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že prokázal nárok na odpočet daně z plnění přijatých od tohoto dodavatele. Z uvedených důvodů stěžovatel nesouhlasil s hodnocením rozhodných skutečností a uplatněných žalobních námitek ze strany městského soudu.

[13] Závěrem stěžovatel vyjádřil svůj nesouhlas s posouzením nároku na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele REMIA. Stěžovatel připustil, že u dvou dokladů se opravdu jednalo o dodávky materiálu, které spadají do režimu přenesené daňové povinnosti. Městský soud se však nevypořádal s žalobní námitkou ohledně odpovědnosti za fakturaci plnění podle platných právních předpisů a závaznosti pro daňový subjekt. Režim přenesené daňové povinnosti, uvedený na faktuře, musí stěžovatel respektovat.

V této souvislosti poukázal na údajně podvodné jednání svého obchodního partnera při fakturaci dodávek, kdy tento samostatně fakturoval materiál a samostatně práce. Stěžovatel tak dodavateli zaplatil vyšší cenu (zaplatil i DPH, která ale neměla být fakturována). K ostatním fakturám stěžovatel uvedl, že se jednalo o samostatně dodaný materiál, který byl použit při stavebních a montážních pracích jeho vlastními zaměstnanci. U uvedených plnění tedy stěžovatel uplatnil oprávněně nárok na odpočet daně.

[14] Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení

IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s právním posouzením případu tak, jak jej odůvodnil městský soud v napadeném rozsudku. Městský soud se zabýval všemi relevantními (i obecnými) námitkami, které stěžovatel v žalobě vznesl, a své závěry řádně odůvodnil. Nesouhlas stěžovatele s těmito závěry nemůže založit nezákonnost napadeného rozsudku. Dále žalovaný konstatoval, že kasační námitky plně korespondují jak s odvolacími námitkami, tak s námitkami žalobními. Všechny kasační námitky tedy byly podrobně vypořádány v rámci rozhodnutí o odvolání, ve vyjádření k žalobě a v neposlední řadě v napadeném rozsudku. Stěžovatel svoji argumentaci navíc směřuje zejména proti rozhodnutí o odvolání, pouze návazně proti napadenému rozsudku. Žalovaný proto odkázal na odůvodnění rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě. V další části svého vyjádření žalovaný polemizoval s argumentací stěžovatele, se kterou nesouhlasil. Závěrem žalovaný shrnul, že se ztotožňuje se závěry uvedenými v napadeném rozsudku. Trval na tom, že napadený rozsudek, potažmo rozhodnutí o odvolání, nejsou nezákonné, jak tvrdí stěžovatel, netrpí žádnými vadami a také jejich odůvodnění je dostatečné, logické a v souladu se zákonem i recentní judikaturou. Nesouhlas stěžovatele s tím, že městský soud plně aproboval rozhodnutí žalovaného a odkázal na ně, nezakládá nezákonnost, nesprávnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu, neboť pouze v případě přezkoumatelného soudního rozhodnutí lze posuzovat důvodnost uplatněných námitek. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soud však není povinen reagovat na každou dílčí námitku a obsáhle ji

vyvracet. Jak v této souvislosti uvedl již Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém“* (shodně k tomu též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108).

[19] Krajský (městský) soud je povinen v soudním řízení náležitě zjistit skutkový stav a vyhodnotit pro věc rozhodné skutkové okolnosti a tyto právně posoudit, tj. uvést, podle jakých právních předpisů byla (s ohledem na námitky obsažené ve správní žalobě) posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí a jakými úvahami byl krajský (městský) soud v tomto ohledu veden. Z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Těmto požadavkům městský soud v nyní posuzované věci dostál. Odůvodnění rozsudku obsahuje úvahy, kterými byl soud veden při hodnocení zjištěného skutkového stavu i při výkladu právních předpisů, včetně toho, proč byly aplikovány způsobem, který soud vedl k výslednému rozhodnutí.

[20] Stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje v tom, že městský soud nevypořádal jednotlivé žalobní námitky. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Z porovnání obsahu žaloby a odůvodnění napadeného rozsudku vyplynulo, že se městský soud zabýval důvodností všech žalobních bodů a vyjádřil se k tomu, zda správní orgány náležitě posoudily oprávněnost stěžovatelem uplatněných odpočtů daně a zda přitom postupovaly v souladu se zákonem. Městský soud rovněž hodnotil, zda jsou úvahy správních orgánů přezkoumatelné a opírají se o řádně zjištěný skutkový stav. Skutečnost, že městský soud nehodnotil zjištěné okolnosti ke spokojenosti stěžovatele, nezakládá nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

[21] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k věcnému posouzení stěžovatelem uplatněných námitek. Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s posouzením oprávněnosti odpočtů daně, které uplatnil v celkové výši 10.256.718,11 Kč ze zdanitelných plnění, o nichž tvrdil, že je přijal od dodavatele ATANASTA, a dále odpočtů daně, které uplatnil v celkové výši 41.534,54 Kč ze zdanitelných plnění, která přijal od dodavatele REMIA.

[22] K námitce ohledně chybného výroku rozhodnutí o odvolání, neboť žalovaný změnil odvoláním napadené dodatečné platební výměry ve věci lhůty splatnosti daně a penále bez námitky stěžovatele, postačí odkázat na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu platí, že *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele*. Podle § 114 odst. 3 daňového řádu pak platí, že *vyjdou-li pře přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.* V kontextu citované úpravy daňového řádu je tedy úvaha stěžovatele o tom, že žalovaný nezákonně změnil výroky odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů, neboť tak učinil bez vazby na uplatněné odvolací námitky, zcela lichá. Daňový řád neobsahuje žádné

ustanovení, z jehož formulace by bylo možno vyvodit, že změna rozhodnutí je možná pouze na základě uplatněných odvolacích námitek nebo že se může jednat pouze o změnu „ve prospěch“ daňového subjektu. Závěry dovozované stěžovatelem nevyplývají ani z judikatury. Městský soud postup žalovaného s odkazem na § 114 odst. 2 daňového řádu aproboval, jak je zřejmé z bodu 25 napadeného rozsudku. Nemůže tedy obstát tvrzení stěžovatele, že se městský soud nikterak nevypořádal s jeho tvrzením, že změnu rozhodnutí o odvolání ve smyslu splatnosti doměřené daně a příslušenství nenavrhoval a jakkoliv nepožadoval. Uvedená námitka je proto nedůvodná.

[23] Stěžovatel dále namítal, že daňová kontrola byla ukončena nezákonně, neboť nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu stanovil stěžovateli na jeho žádost lhůtu, v níž se mohl vyjádřit k výsledku kontrolního řízení (viz rozhodnutí ze dne 5. 4. 2017, č. j. 865190/17/ 2212-60564-307359). Této lhůty stěžovatel využil a ke kontrolnímu zjištění se vyjádřil (viz podání zaevidovaná dne 5. 5. 2017 a 9. 5. 2017). Správce daně tato vyjádření vyhodnotil a dospěl k závěru, že na jejich základě nedošlo ke změně kontrolního zjištění. Z obsahu protokolu ze dne 7. 8. 2017 pak vyplývá, že při zaznamenaném ústním jednání správce daně nejprve seznámil stěžovatele se svým stanoviskem k jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a následně přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole. Skutečnost, že k projednání zprávy opravdu došlo, nikdo z osob účastnících se jednání za stěžovatele do protokolu nerozporoval a všechny tyto osoby protokol bez výhrad podepsaly. Z obsahu protokolu tedy nevyplývá, že by správce daně při ukončení daňové kontroly pochybil a že by zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem neprojednal tak, jak to pro řádné ukončení daňové kontroly vyžaduje § 88 odst. 4 daňového řádu.

[24] Pokud jde o související námitku, že se správce daně okamžitě nevyjádřil k vznesenému dotazu stěžovatele, lze nejprve obecně uvést, že projednání zprávy o daňové kontrole je třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové

kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, publ. pod č. 3720/2018 Sb. NSS). Z uvedeného je zřejmé, že daňový subjekt při projednání zprávy o daňové kontrole již není oprávněn doplňovat své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, nebo na stanovisko správce daně reagovat a klást k němu dotazy. V nyní posuzovaném případě tedy správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole nebyl povinen okamžitě reagovat na velmi obecný dotaz stěžovatele, příp. odpověď na něj zapracovat do textu zprávy. Správce daně tedy nepochybil, pokud se k tomuto obecnému dotazu vznesenému při projednání zprávy o daňové kontrole vyjádřil v odůvodnění dodatečných platebních výměrů. K porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces tedy nedošlo.

[25] Stěžovatel dále namítal, že nebyl řádně seznámen se změnou právního názoru žalovaného po podaném odvolání ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť se žalovaný v písemnosti ze dne 25. 6. 2018 nezabýval odvolacími námitkami a argumentací stěžovatele.

[26] 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*. Předmětné ustanovení odvolacímu orgánu ukládá pouze seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání se změnou právního názoru a skutečnostmi a důkazy, o které odvolací orgán nový právní názor opírá, a umožnit odvolateli, aby se k tomuto novému právnímu posouzení věci mohl vyjádřit a vznést návrhy k provedení dalších důkazních prostředků. Žádným způsobem z něj však nevyplývá povinnost seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání s předběžným vyhodnocením jeho odvolacích námitek.

[27] V nyní posuzovaném případě žalovaný jako odvolací orgán v písemnosti ze dne 25. 6. 2018 stěžovateli předestřel svůj komplexní právní názor na danou věc, tj. na základě jakých skutečností má za to, že žádný ze stěžovatelem předložených důkazních prostředků neprokazuje uskutečnění šetřených zdanitelných plnění právě deklarovaným dodavatelem a z jakého důvodu nebudou stěžovateli jím uplatněné nároky na odpočet daně uznány. Stěžovatel byl tedy předem seznámen s tím, jak bude jeho věc v odvolacím řízení posouzena. Stěžovatel měl tak možnost na toto posouzení reagovat a vznést argumenty, z jakého důvodu má za to, že uskutečnění zdanitelných plnění právě dodavatelem ATANASTA prokázal, případně navrhnout další důkazy k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění právě deklarovaným dodavatelem. Bylo mu tedy umožněno před vydáním konečného rozhodnutí svoji odvolací argumentaci korigovat, a to právě s ohledem na nové hodnocení jím předložených důkazních prostředků a z něj vyplývající nový právní názor zastávaný odvolacím orgánem. Této možnosti stěžovatel ostatně využil a na seznámení reagoval podáním zaevidovaným dne 10. 7. 2018. Z uvedených skutečností je tedy zřejmé, že stěžovatel postupem žalovaného nebyl zkrácen na svých právech.

[28] K meritornímu posouzení nyní projednávané věci ve vztahu k deklarovanému dodavateli REMIA Nejvyšší správní soud uvádí, že obsah stěžovatelem předložených daňových dokladů založil zcela oprávněné pochybnosti, zda se v případě samostatně vyfakturovaných dodávek materiálu nejednalo o dodávky materiálu, který byl dodavatelem REMIA použit při samostatně vyfakturovaných stavebních a montážních pracích, a zda se tedy nejednalo o materiál, který měl být podle § 36 odst. 3 písm. g), resp. e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH"), namísto samostatné fakturace s DPH, zahrnut do základu daně provedených stavebních a montážních prací a společně s nimi fakturován v režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a a § 92e zákona o DPH. Daňové doklady vystavené dodavatelem REMIA totiž byly vystaveny v souvislé a na sebe navazující číselné řadě, kdy práce a materiál v této řadě postupně fakturované spolu časově i věcně souvisely.

[29] Stěžovatel uznal, že u dvou faktur (č. 130100026 a 130100028) se jednalo o dodávky materiálu, který byl použit k opravám plotu a betonových patek, které prováděl sám dodavatel REMIA, a že tyto dodávky materiálu tedy měly být účtovány v režimu přenesené daňové povinnosti společně s prací. V této souvislosti však již v odvolacím řízení poukazoval na údajně podvodné jednání svého obchodního partnera při fakturaci dodávek, kdy tento samostatně fakturoval materiál a samostatně práce. V případě ostatních daňových dokladů (č. 130100022, 130100024, 140100003, 140100005 a 140100008) stěžovatel trval na tom, že se jednalo o samostatně dodaný materiál, který byl použit při stavebních a montážních pracích jeho vlastními zaměstnanci, a že tedy uplatnil oprávněně nárok na odpočet daně.

[30] K uvedeným tvrzením však stěžovatel nepředložil ani nenavrhl žádné relevantní důkazní prostředky, ačkoliv byl k tomu správcem daně vyzván. Naopak ze svědecké výpovědi jednatele dodavatele REMIA (viz protokol ze dne 1. 2. 2017, č. j. 404879/17/2121-60561-106620) vyplynulo, že materiál byl použit při stavebních a montážních pracích uskutečněných pro stěžovatele tímto dodavatelem a dále i to, že materiál spotřebovaný při provedených pracích byl dodavatelem REMIA fakturován odděleně s DPH na základě požadavku jednatele stěžovatele, od kterého svědek obdržel písemný rozpis fakturace, který v průběhu své svědecké výpovědi správci daně předložil. S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem konstatuje, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, a správní orgány proto nepochybily, když dospěly k závěru, že dodávky materiálu fakturované předmětnými daňovými doklady byly užity při stavebním a montážních pracích uskutečněných pro stěžovatele dodavatelem REMIA a tedy že v souladu s § 36 odst. 3 písm. g) zákona o DPH (zdaňovací období roku 2013), resp. § 36 odst. 3 písm. e) téhož zákona (zdaňovací období roku 2014), měly být správně zahrnuty do základu daně předmětných prací a spolu s těmito pracemi vyfakturovány v režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a a § 92e zákona o DPH. Námitky ve vztahu k deklarovanému plnění od dodavatele REMIA jsou proto nedůvodné.

[31] K meritornímu posouzení nyní projednávané věci ve vztahu k deklarovanému dodavateli ATANASTA je nutno odkázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, publ. pod č. 4336/2022 Sb. NSS, ve kterém rozšířený senát jemu předloženou otázku posoudil následovně:

„Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“

[32] V odůvodnění rozsudku rozšířený senát uvedl, že se obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnými otázkami ohledně nároku na odpočet DPH v situaci, kdy není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. Soudní dvůr EU na položené předběžné otázky odpověděl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, takto: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že SDEU potvrdil, „*že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.*“ Podle rozšířeného senátu zdejšího soudu SDEU připustil i možnost, že „*nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.*“

[33] Rozšířený senát dále konstatoval, že dosavadní judikatura zdejšího soudu se nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce daně. Jde totiž o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nepočítala. Její většinová část totiž vycházela ze závěru, že je nutné najisto postavit, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Z uvedeného podle rozšířeného senátu plyne, že dosavadní závěry judikatury byly buď popřeny, nebo významně doplněny. Účastníci řízení vedených před vydáním odkazovaného rozhodnutí SDEU proto nemohli předvídat, že pro splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně v případech neprokázání konkrétního dodavatele, může být rozhodná otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl fakticky postavení plátce DPH. Daňový subjekt (jehož v tomto ohledu tíží primární důkazní

břemeno) nemohl vědět, že má svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Orgány finanční správy si pak podobně nemohly být vědomy toho, že mají posuzovat, zda daňový subjekt v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či, zda daný závěr neplyne z informací, které mají orgány finanční správy k dispozici). V takové situaci jsou správní soudy zásadně povinny zrušit napadená správní rozhodnutí, a poskytnout tak daňovému subjektu prostor navrhnout před orgány finanční správy důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost (viz body 33 až 35 rozsudku rozšířeného senátu).

[34] Otázka, která byla předmětem posouzení ze strany rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, je přitom otázkou rozhodnou i pro nynější věc. Stěžovateli byly orgány finanční správy odňaty nároky na odpočet DPH, neboť neprokázal, že konkrétní dodavatel (ATANASTA) mu dodal služby a zboží, kterých se nároky na odpočet týkaly. Uvedený závěr přitom aproboval i městský soud.

[35] Judikaturou rozšířeného senátu je nyní rozhodující senát vázán (§ 17 odst. 1 s ř. s. *a contrario*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010-95).

[36] Aplikací závěrů rozšířeného senátu přitom nelze dospět k jinému výsledku, než že je nutno zrušit jak napadený rozsudek městského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného o odvolání. Městský soud potvrdil postup žalovaného, který odmítl stěžovateli uznat jím uplatňované nároky na odpočet DPH s odkazem na to, že stěžovatel neprokázal *konkrétní osobu* dodavatele (tj. zda dodavatelem byla společnost ATANASTA). Orgány finanční správy ani městský soud se nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatel (ač nebylo prokázáno, že šlo o společnost ATANASTA) byl fakticky s jistotou plátcem DPH. Tímto směrem nebylo dokazování nikterak vedeno. Stěžovatel nebyl vyzván, aby takové okolnosti tvrdil a prokázal. Správce daně ani žalovaný se pak návazně nevěnovali tomu, zda stěžovatel v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími danou skutečnost). Ve světle výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu má být přitom ověření daných skutečností provedeno, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel (ač tento nebude konkrétně určen) měl s jistotou postavení plátce DPH. Předmětné ověření přitom má své místo primárně před žalovaným, a nikoliv před městským soudem. Správní soud je totiž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního (daňového) orgánu, nikoliv orgánem nalézacím (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Z tohoto důvodu je nutno zrušit kromě rozsudku městského soudu i rozhodnutí o odvolání a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

[37] Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud dodává, že si uvědomuje, že odkazovaný rozsudek rozšířeného senátu byl vydán až po vydání rozhodnutí o odvolání a rozsudku městského soudu. Uvedené nicméně nic nemění na povinnosti nyní rozhodujícího senátu na věc aplikovat závěry rozsudku rozšířeného senátu. Správní soudy jsou povinny respektovat rozhodnutí rozšířeného senátu i u neskončených řízení. K tomu viz např. závěr uvedený v usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86: „*pokud* [...] *rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud*

rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. [...] *Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních*."

[38] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu i rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dodává, že si uvědomuje obtížné postavení žalovaného při řešení výše nastíněných otázek, s ohledem na výše uvedené judikaturní závěry (jimiž je soud vázán) však soud nemohl v dané věci postupovat jinak. Pro úplnost lze dodat, že výše uvedené závěry judikatury nelze vyložit tak, že orgány finanční správy mají v dalším řízení stěžovateli sporné odpočty daně bez dalšího přiznat. Takový závěr z rozsudku rozšířeného senátu (ani z jemu předcházejícího rozhodnutí SDEU) neplyne. Z těchto rozhodnutí (kterými je nyní rozhodující senát vázán) plyne pouze tolik, že je nutno nárok na odpočet daně posoudit i optikou, zda předmětné plnění bylo s ohledem na skutkové okolnosti věci fakticky dodáno s jistotou plátcem DPH (podrobněji viz výše).

[39] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšným byl v dané věci stěžovatel, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadl žalobou.

[40] Náklady řízení stěžovatele v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna jeho zástupce a hotové výdaje. Na soudních poplatcích stěžovatel zaplatil celkově 8.000 Kč (3.000 Kč za podání žaloby a 5.000 Kč za podání kasační stížnosti). Stěžovatel byl v řízení před městským soudem zastoupen daňovým poradcem a v řízení před Nejvyšším správním soudem byl zastoupen advokátem.

[41] Za zastoupení v řízení před městským soudem přísluší odměna za dva úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu náleží zástupci stěžovatele odměna za tyto dva úkony právní služby v částce 6.200 Kč (2 x 3.100 Kč) a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů v částce 600 Kč (2 x 300 Kč). Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 1.428 Kč. Celkem tedy činí odměna za zastupování v řízení před městským soudem částku 8.228 Kč.

[42] Za zastoupení v řízení před Nejvyšším správním soudem přísluší odměna za dva úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení (zástupce stěžovatele nezastupoval

v řízení před městským soudem) a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu náleží zástupci stěžovatele odměna za tyto dva úkony právní služby v částce 6.200 Kč (2 x 3.100 Kč) a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů v částce 600 Kč (2 x 300 Kč). Zástupce stěžovatele je plátcem DPH (tato skutečnost plyne z veřejně přístupných zdrojů), proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 1.428 Kč. Celkem tedy činí odměna za zastupování v řízení před Nejvyšším správním soudem částku 8.228 Kč.

[43] Stěžovateli tedy náleží náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 24.456 Kč. Žalovaný je povinen uhradit stěžovateli uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. října 2022

David Hipšr
předseda senátu