



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudců Petra Mikeše a Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **PD TECHNOLOGIE s. r. o.**, se sídlem Antonínova 4466, Zlín, zast. Mgr. Františkem Kelem, advokátem se sídlem Sportovní 451, Tlumačov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2014, čj. 5455/14/5000-14202-701175, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 15. 4. 2016, čj. 48 Af 6/2014-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 16. 11. 2011 Finanční úřad ve Zlíně (správce daně) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu. Na žádost zástupce žalobkyně ze dne 9. 8. 2012 dle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, stanovil stěžovatelce lhůtu, aby se vyjádřila k výsledkům kontrolního zjištění a navrhla jejich doplnění. Toto rozhodnutí doručil dne 26. 8. 2012 do datové schránky přímo žalobkyni, nikoliv však jejímu zástupci. Daňovou kontrolu pak ukončil dne 3. 12. 2012 po projednání zprávy o daňové kontrole přímo s jednatelem žalobkyně. Finanční úřad v Berouně (nový místně příslušný správce daně) vydal dne 10.

12. 2012 dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob a dále stanovil povinnost uhradit penále. Žalobkyně se proti těmto výměrům odvolala. Žalovaný odvolání v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl.

[2] Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud výše označeným rozsudkem zamítl. Přitom uvedl, že pochybení správce daně při doručování výzvy dle § 88 odst. 3 daňového řádu nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

II. Stručné shrnutí kasační stížnosti žalobkyně, vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Správce daně ji prý připravil o možnost předložit důkazy a argumenty před ukončením kontroly. Lhůta pro vyjádření dle § 88 odst. 3 daňového řádu jí pro vadné doručování nikdy nezačala běžet, neboť sporné rozhodnutí nebylo jejímu zástupci doručeno. Správce daně stěžovatelku nesprávně informoval o promeškání lhůty k takovému vyjádření. V tom ji utvrzuje i skutečnost, že v jiné souběžně vedené daňové kontrole žalovaný dodatečně vyjádření stěžovatelky (tehdy v postavení odvolatelky) umožnil a vyčkal na něj. Stěžovatelka dále namítá, že pokud k jejímu vyjádření nebyl změněn kontrolní nález, nebylo možné již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dále argumentovat, ale pouze pasivně přijmout její výsledky. Namísto toho, aby krajský soud v této věci věnoval pozornost nesprávnému a nezákonnému postupu správce daně, který narušil důvěru mezi stěžovatelkou a správcem daně, se krajský soud zabýval otázkou jejich nedostatečné spolupráce. Konečně uvádí, že vzhledem k významu procesního pochybení předpokládala, že její žalobě bude vyhověno. Proto v žalobě jen odkázala na hmotněprávní vady dodatečných platebních výměrů, které správci daně vyčetla v odvolání.

[4] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasí. Přitom nevyvrací skutečnost, že v rámci dvou odvolacích řízení postupoval vůči stěžovateli odlišně. V řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty ji dodatečně vyzval k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, v nynější věci nikoliv. Přesto má za to, že různost jeho postupů nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zástupce stěžovatelky nepochybně měl prostor k tomu, aby se vyjádřil. Správce daně oznámil zástupci datum projednání zprávy o daňové kontrole dne 23. 11. 2012. Zástupce stěžovatelky měl adekvátně zareagovat, zaslat své vyjádření a nečekat až do vydání rozhodnutí o stanovení daně. Navíc je zřejmé, že stěžovatelka uplatnila všechny své námitky v rámci odvolání.

[5] Stěžovatelka v replice doplnila, že se zákonnými lhůtami nelze nakládat svévolně a třeba je ctít. Promeškání zákonné lhůty může stejně tak mít za následek zastavení řízení. Nebylo-li sporné rozhodnutí správně doručeno, nezáleží na tom, zda se zástupce stěžovatelky mohl nebo chtěl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

[6] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Ze správního spisu vyplynulo, že dne 16. 11. 2011 správce daně u stěžovatelky zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2008 do 31. 8. 2009 a od 1. 9. 2009 do 31. 8. 2010, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2008, leden až prosinec 2009 a leden až srpen 2010 a na silniční daň za léta 2008 a 2009. Dne 9. 8. 2012 zástupce stěžovatelky p. P. podepsal protokol o seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění; rovněž požádal o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a eventuálním návrhům na jeho doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Správce daně pak zástupce stěžovatelky poučil o koncentraci skutkového stavu dle cit. ustanovení daňového řádu a dne 15. 8. 2012 stěžovatelce stanovil lhůtu 15 dnů. Toto rozhodnutí správce doručil stěžovatelce do její datové schránky fikcí, a to dne 26. 8. 2012. Zástupci stěžovatelky rozhodnutí nedoručil. Dne 17. 8. 2012 jednatel stěžovatelky a zástupce stěžovatelky nahlédli do části správního spisu souvisejícího se spornou daňovou kontrolou, konkrétně do daňové části spisu a v omezeném rozsahu také do vyhledávací části správního spisu. Přípisy ze dne 10. 10. 2012 a 1. 11. 2012 se zástupce stěžovatelky omluvil z jednání pro dočasnou pracovní neschopnost. Přípisem ze dne 13. 11. 2012 pak správci daně sdělil, že je k dispozici pro účely pokračování v jednání. Téhož dne správce daně informoval zástupce o termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Tento přípis mu byl doručen dne 23. 11. 2012. Dne 3. 12. 2012 se k projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole dostavil pouze jednatel stěžovatelky, který do protokolu sdělil, že zástupci vypověděl plnou moc. Dále uvedl, že zprávu o daňové kontrole bere na vědomí, ale s jejím obsahem nesouhlasí. Správce daně pak daňovou kontrolu ukončil.

[9] Mezi účastníky není sporné, že správce daně při doručování rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění pochybil, neboť jej nedoručil zástupci stěžovatelky. Sporné je, zda toto pochybení mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[10] Dle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně *seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*. Podle odst. 3 téhož ustanovení pak *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění*. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, *nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění*.

[11] Institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3) spolu

vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištěním, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (k potřebě řádného projednání zprávy o daňové kontrole viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005-53).

[12] V projednávaném případě správce daně doručoval sporné rozhodnutí v rozporu s pokynem § 41 odst. 1 daňového řádu (*Má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování*), avšak zdejší soud má ve shodě s krajským soudem za to, že tato vada nemohla ovlivnit zákonnost daňové kontroly jakožto podkladu pro vydání dodatečných platebních výměrů.

[13] Jistě nelze považovat za šťastné, že žalovaný v rámci dvou souběžných odvolacích řízení, v nichž bylo namítnuto stejné pochybení správce daně, postupoval odlišně. Počinání žalovaného tak mohlo narušit legitimní očekávání stěžovatelky, že v obou její věcech bude žalovaný postupovat stejně (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Zdejší soud také souhlasí s krajským soudem, že postup, jenž žalovaný zvolil v souběžném odvolacím řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty, byl k procesním právům stěžovatelky šetrnější a za dané situace vhodnější. Bylo tedy na místě, aby žalovaný stěžovatelku výslovně poučil o možnosti zpochybnit dosavadní kontrolní závěry v dodatečné lhůtě, či v rámci řízení o odvolání (§ 6 odst. 3 daňového řádu).

[14] Oproti tomu však v nynějším sporu bylo třeba vzít v úvahu, že stěžovatelka i její zástupce byli správcem daně dne 9. 8. 2012 řádně seznámeni s výsledkem kontrolního zjištění, tj. znali základní východiska pro vypracování zprávy o daňové kontrole a mohli se proti nim bránit. Správce daně tedy stěžovatelku správně s kontrolními zjištěními seznámil [k tomu viz nálezy ÚS ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01 (N 2/32 SbNU 9)]. Nespoléhal na to, že se o tyto kontrolní zjištění stěžovatelka bude sama zajímat (ve vztahu k nutné aktivitě správce daně srov. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2016, čj. 4 Afs 108/2016-35). Přitom jí rozhodně neodepřel, aby se ke kontrolním závěrům vyjádřila. I v rámci projednání kontrolních zjištění ji poučil, že se může vyjádřit. Dále vyhověl její žádosti o podrobnější nahlížení do spisu, které jí umožnil dne 17. 8. 2012. Po vadném doručení výzvy dle § 88 odst. 3 daňového řádu správce daně dal zástupci stěžovatelky přípisem ze dne 13. 11. 2012 na vědomí, že dne 3. 12. 2012 plánuje projednat zprávu o daňové kontrole, a tato zpráva byla skutečně s jednatelem stěžovatelky projednána. Tím byla daňová kontrola řádně ukončena (srov. např. rozsudky NSS ze dne 20. 8. 2009, čj. 2 Afs 30/2008-82, věc *ALFABETON*, a ze dne 4. 1. 2012, čj. 1 Afs 74/2011-126, část III.C.).

[15] Navíc je třeba přihlédnout k tomu, že stěžovatelka byla minimálně do termínu projednání zprávy o daňové kontrole zastoupena daňovým poradcem, který vzhledem ke

pokračování

své odbornosti mohl a měl vědět, že kontrolní zjištění může zpochybnit, nebo učinit návrhy k jejich doplnění, a to nezávisle na tom, zda mu správce daně k tomu uložil lhůtu. Zástupci stěžovatelky byl dne 23. 11. 2012 doručen přípis ze dne 13. 11. 2012, jímž jej správce daně informoval, že se ve stanovené lhůtě nevyjádřil ke kontrolním zjištěním, a dále jej vyzval k projednání zprávy o daňové kontrole. Nejpozději tehdy mělo být zástupci stěžovatelky zřejmé, že s eventuálním vyjádřením ke kontrolním zjištěním a návrhem na jeho doplnění nemá nadále otálet. V zájmu správného zjištění výše daňové povinnosti (§ 1 odst. 2 daňového řádu) bylo namístě, aby se stěžovatelka či její daňový zástupce obratem dotázali na obsah jeho sdělení ze dne 13. 11. 2012, případně se měli urychleně ke kontrolním zjištěním vyjádřit. Pokud snad stěžovatelka potřebovala k přípravě svých vyjádření další lhůtu, mohla a měla si právě v tomto okamžiku požádat o stanovení nové lhůty dle § 88 odst. 3 daňového řádu. Tak by též naplnila požadavek zásady součinnosti mezi daňovým subjektem a správcem daně (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Avšak ani stěžovatelka, ani její zástupce až do data projednání zprávy o daňové kontrole správce daně o nic nepožádali, nedoručili mu žádné vyjádření a nenavrhli žádné nové důkazy.

[16] Spoléhání se na to, že po jedné procesní chybě již „padá“ celé další řízení, bylo ze strany stěžovatelky krátkozraké. Procesní záruky stanovené daňovým řádem nejsou samoučelné, ale naopak mají přispívat k řádnému procesu a spravedlivé ochraně práv adresátů veřejné správy. Pokud se této ochrany stěžovatelce dostalo, není na místě trvat na dogmatickém postoji, že jedna izolovaná procesní chyba „potopí“ celé následující řízení.

[17] Vhodné je též uvést, že správce daně v projednávaném případě nepostupoval nijak spěšně. S dostatečným předstihem před termínem projednání zprávy o daňové kontrole stěžovatelku seznámil s výsledky kontrolního zjištění (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 6. 2016, čj. 6 Afs 185/2015-41, věc *autoDUKLA*, bod 80). Od seznámení stěžovatelky s kontrolními zjištěními (9. 8. 2012) až do projednání zprávy o daňové kontrole (3. 12. 2012) uplynulo více než čtvrt roku. V tomto období správce daně navíc mlčky akceptoval omluvy zástupce z jednání ze dne 10. 10. 2012 a 1. 11. 2012 a v daňové kontrole nečinil žádné úkony. V úkonech směřujících k ukončení daňové kontroly pokračoval až po tom, co mu zástupce stěžovatelky dne 13. 11. 2012 sdělil, že mu byla ukončena pracovní neschopnost. I proto bylo v tomto případě třeba zvlášť vedle sebe postavit míru pochybení správce daně při doručování výzvy dle § 88 odst. 3 daňového řádu a mj. jeho vstřícnost k omluvám zástupce z jednání během daňové kontroly (§ 6 odst. 4 téhož zákona). Vzhledem ke všemu výše uvedenému, a zejména s ohledem na poměrně velkou prodlevu mezi seznámením stěžovatelky s kontrolními zjištěními a konečným projednáním zprávy o daňové kontrole, byla stěžovatelce poskytnuta přiměřená doba, v níž se proti výsledkům kontrolních zjištění mohla bránit (srov. též rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004-7, č. 794/2006 Sb. NSS). Vadné doručení výzvy dle § 88 odst. 3 daňového řádu proto nemohlo ovlivnit zákonnost celé daňové kontroly.

[18] Proto má zdejší soud v projednávaném případě za to, že koncentraci dle § 88 odst. 3 daňového řádu nelze s ohledem na specifické okolnosti tohoto případu (vada doručování sporné výzvy) vykládat tak, že návrhy na doplnění kontrolních zjištění bylo možné předložit pouze ve lhůtě, kterou správce daně k tomu vadně doručeným rozhodnutím ze dne 15. 8. 2012 stanovil. S ohledem na specifika případu doplnění kontrolních zjištění

mohla stěžovatelka navrhnout minimálně do data seznámení se zprávou o daňové kontrole, resp. do jejího projednání (§ 88 odst. 4) či doručení této zprávy (§ 88 odst. 5). Jiný výklad § 88 odst. 3 daňového řádu by se vzhledem k výjimečným okolnostem tohoto případu přičil jeho funkci v rámci daňového řízení.

[19] Měla-li navíc stěžovatelka v rámci daňové kontroly návrhy na doplnění skutkových zjištění, které pro procesní vadu na straně správce daně nestihla před projednáním zprávy o daňové kontrole uplatnit, bylo na ní, aby je předeštěla eventuálně též v řízení odvolacím. I po ukončení daňové kontroly tedy měla možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení. To také učinila; v odvoláních ze dne 17. 1. 2013 a jejich rozsáhlých doplněních žalovanému doručených ve dnech 7. 6. 2013 (8 listů) a 19. 7. 2013 (18 listů) stěžovatelka polemizovala s celou řadou kontrolních zjištění, která správce daně učinil během daňové kontroly. Proto se nelze domnívat, že pochybením správce daně při doručování výzvy dle § 88 odst. 3 daňového řádu stěžovatelka ztratila možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Stěžovatelčiným rozsáhlým odvoláním se žalovaný pečlivě zabýval, přičemž ani výtky směřující proti kontrolním zjištěním, ani jiné odvolací námitky neshledal důvodnými.

[20] Jelikož se stěžovatelka proti skutkovému stavu, na němž byly založeny sporné platební výměry, mohla efektivně bránit, nesprávné doručení sporné výzvy v tomto případě nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému pak náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 8. září 2016

Zdeněk Kühn
předseda senátu