



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Petra Šuránka v právní věci žalobkyně: **ODIN Investment, a.s.**, IČ 26499291, se sídlem Krakovská 583/9, Praha 1, zast. Mgr. Markem Vojáčkem, advokátem, se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2016, č. j. 11 Af 15/2013 - 173,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2016, č. j. 11 Af 15/2013 - 173, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu 1 dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143558/12/001513105042, ze dne 19. 3. 2012, č. j. 143684/12/001513105042, a ze dne 20. 3. 2012, č. j. 143722/12/001513105042, podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 ve výši 1.064.754 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 ve výši 776.801 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 ve výši 3.363.411 Kč.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutími ze dne 20. 12. 2012, č. j. 18268/12-1300-106629, ze dne 20. 12. 2012, č. j. 19192/12-1300-106629, a ze dne 20. 12. 2012, č. j. 19193/12-1300-106629, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítlo odvolání žalobkyně a uvedené dodatečné platební výměry potvrdilo. V odůvodnění všech těchto tří rozhodnutí se odvolací orgán ztotožnil se závěrem správce daně o nutnosti vyloučit z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty faktury vystavené jménem dodavatele společností J&A STAVIS s.r.o. na základě mandátní smlouvy a smlouvy o inženýrské činnosti, neboť žalobkyně postupovala v rozporu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Na základě ustanovení § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a § 114 odst. 1 daňového řádu přešla s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Uvedeným dnem se proto Odvolací finanční ředitelství v projednávané věci stalo procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jak vyplývá z § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle kterého je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Městský soud v Praze i Nejvyšší správní soud proto jako s žalovaným jednaly s Odvolacím finančním ředitelstvím.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 24. 4. 2014, č. j. 11 Af 15/2013 - 124, všechna tři uvedená rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 15. 10. 2015, č. j. 4 Afs 105/2014 - 101. Konstatoval, že soud pochybil, pokud dospěl k závěru o marném uplynutí prekluzivní lhůty o doměření daně, neboť ta podle § 148 odst. 2 daňového řádu uplynula až dne 31. 12. 2013.

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 8. 9. 2016, č. j. 11 Af 15/2013 - 173, opětovně zrušil napadená rozhodnutí žalovaného. Uvedl, že jej Nejvyšší správní soud zavázal právním názorem v tom smyslu, že nedošlo k daňové prekluzi, neboť úprava obsažená v § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužila lhůtu k doměření daně o rok, tedy do 31. 12. 2013, a správce daně tak daň doměřil včas. Soud konstatoval, že závěry správce daně i Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu jsou dostatečně podloženy skutkovými zjištěními, jejich závěry jsou prosty logických rozporů a jsou zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, uplatňující se v daňovém řízení. Žalobkyně namítala, že správce daně pochybil, pokud před ukončením daňové kontroly nevyčkal na vyřízení žádosti žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Tuto námitku shledal soud důvodnou, neboť správce daně vydal dodatečné platební výměry na DPH ve dnech 19. 3. 2012 a 20. 3. 2012, přičemž zmíněné žádosti byly vyřízeny až dne 5. 4. 2012. Soud uvedl, že smyslem žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti je prověřit tvrzenou nezákonnost a případně ji co nejefektivněji odstranit, a proto je důležité, aby byla žádost žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vyřízena dříve, než je ukončena daňová kontrola.

pokračování

Soud dále shledal, že postup správce daně při místním šetření byl v rozporu s daňovým řádem, neboť charakter kladených otázek jednatelem společnosti DELTAPLAN s. r. o., Ing. Pavlu Štěpánovi byl rozsáhlejší a nesměřoval toliko k zajištění listin rozhodných pro řízení. Proto správce daně pochybil, pokud neumožnil žalobkyni účastnit se takového dotazování.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2016, č. j. 11 Af 15/2013 - 173, podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel namítl, že soud nesprávně interpretoval a aplikoval § 261 odst. 4 a 6 daňového řádu, pokud posuzoval otázku, zda podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu je překážkou pro ukončení daňové kontroly. Žádosti žalobkyně podala ve vztahu k včasné vyřízením stížnostem ze dne 8. 2. a 29. 2. 2012, a to 6. 3. 2012, tj. dva dny před, respektive 8. 3. 2012, tj. v den ukončení daňové kontroly. Navíc žádosti podala k místně nepřislušnému správci daně a musela proto předpokládat, že jejich vyřízení bude trvat delší dobu. Stěžovatel dále poukázal na subsidiární povahu institutu žádosti o prošetření vyřízení stížnosti a také na to, že v ani v jedné žádosti o prošetření stížnosti nebyly uvedeny žádné nové skutečnosti, způsobílé zvrátit výsledek kontrolních zjištění, respektive následně vydané platební výměry. Žalobkyně nebyla postupem daňových orgánů nikterak poškozena, neboť totožné námitky uplatnila i v odvolání proti platebním výměrům. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71. Dále stěžovatel uvedl, že soud nepřiléhavě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, aniž jakkoliv vysvětlil, proč mají být závěry plynoucí z tohoto rozsudku aplikovány na projednávanou věc. Dále doplnil, že Vláda České republiky dne 21. 7. 2016 předložila Poslanecké sněmovně návrh novely daňového řádu, ve kterém se navrhuje zrušení § 261 odst. 4 daňového řádu, protože je mj. často zneužíváno k prodlužování daňové kontroly, neboť daňovému subjektu není uložena lhůta, ve které lze opravné prostředky podle § 261 daňového řádu využít.

Stěžovatel dále namítl, že soud nesprávně posoudil otázku místního šetření. Poukázal na to, že v odůvodnění napadeného rozsudku není řečeno, o jaké místní šetření se jednalo. Pouze se domnívá, že se jedná o místní šetření ze dne 5. 1. 2011, konané u společnosti DELTAPLAN, s. r. o. Zdůraznil, že účelem místního šetření bylo zjištění existence listinných důkazních prostředků relevantních pro správu daní účastníka řízení. Otázky pokládané jednatelem společnosti DELTAPLAN, s. r. o. Ing. Štěpánovi směřovaly pouze k efektivnímu provedení místního šetření a nepřekročily rozsah a právní rámec místního šetření. Podle stěžovatele byly jako důkazy relevantní pro daňovou kontrolu vedenou u žalobkyně využity pouze informace získané z listinných důkazních prostředků předložených Ing. Štěpánem. Sdělení učiněná Ing. Štěpánem jako důkaz využita nebyla. Stěžovatel podotkl, že o této skutečnosti byla žalobkyně informována již v rámci ústního jednání ze dne 16. 5. 2011, kdy byla seznámena s výsledkem daňové kontroly.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že žádosti podané ve dnech 6. 3. 2012, 8. 3. 2012 a stížnost podaná dne 8. 3. 2012 nebyly řádně vyřízeny před ukončením

daňové kontroly, takže ta byla ukončena nezákonně. Svou argumentaci podpořila rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, podle kterého stížnost musí být vyřízena vždy nejpozději před ukončením daňové kontroly, neboť pouze takto je vyřízení důvodné stížnosti způsobilé odstranit namítanou nezákonnost při daňové kontrole. Opačný postup by byl nemyslitelný, neboť by se tím stala stížnost pouze neúčelným prostředkem obrany.

K výsledku Ing. Pavla Štěpána během místního šetření žalobkyně uvedla, že se ztotožňuje s názorem Městského soudu v Praze. Odkázala na svá předchozí podání, ve kterých konstatovala, že správce daně Ing. Štěpánovi položil 11 otázek a tyto se netýkaly pouze předání listinných důkazů, nýbrž i předmětu daňového řízení. Odpovědi svědka pak měly vliv na vyhodnocení důkazů správcem daně, ačkoli nebyly přímo v protokole o daňové kontrole uvedeny. V dané věci přitom nehrozilo prodlení nebo zmaření svědecké výpovědi, a přesto nebyla žalobkyně k výsledku svědka předvolána. Žalobkyně dále argumentuje závěry učiněnými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012 - 37, podle nichž vyjádření osoby, která nebyla poučena o svých právech jako svědek, a zejména, jejímž výsledku nebyl žalobce přítomen a nemohl jí klást otázky, nelze v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu.

Dále žalobkyně uvedla, že daňová kontrola byla nestandardní a nezákonná, neboť se jí účastnila profesně nezkušená úřednice správce daně a také předmětné místní šetření proběhlo nestandardně, když se jej účastnily jen dvě úřední osoby, namísto šesti osob, které se účastnily místního šetření u žalobkyně. Tvrdila také možnou „zaujatost“ této profesně nezkušené úřednice.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným. K námitce nedostatečného vymezení místního šetření, kdy absentuje uvedení data místního šetření, Nejvyšší správní soud uvádí, že z obsahu daňových spisů vyplývá, že ve společnosti DELTAPLAN, s. r. o. bylo provedeno jen jediné místní šetření, kterého se zúčastnil

pokračování

jednatel společnosti Ing. Pavel Štěpán, a to dne 5. 1. 2011. Proto je v kontextu projednávání věci zřejmé, že závěry soudu směřují právě k tomuto místnímu šetření, a napadený rozsudek tak není nepřezkoumatelný.

Pokud jde o právní hodnocení věci, podle poslední věty § 261 odst. 4 daňového řádu „[s]tížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.“

K povinnosti správce daně vyčkat s ukončením daňové kontroly až do okamžiku projednání žádostí o prošetření vyřízení stížnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že již v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71, uvedl, že „[e]xistuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu).“ Z uvedeného vyplývá, že stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že daňový řád určuje, že opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům učiněným správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu. Jelikož je z obsahu stížností i žádostí o prošetření vyřízení stížnosti zjevné, že v nich žalobkyně brojila proti skutkovým a právním závěrům správce daně učiněným při daňové kontrole, daňový řád jí v této souvislosti k ochraně jejích práv určoval odvolání, které ostatně žalobkyně uplatnila. Její odvolání a námitky směřující proti dodatečným platebním výměrům i daňové kontrole Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu věcně přezkoumalo a rozhodlo o nich. Podle Nejvyššího správního soudu proto samotná skutečnost, že Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu nerozhodlo před ukončením daňové kontroly o žádostech o prošetření vyřízení stížnosti žalobkyně, které obsahovaly námitky totožné s těmi, jež žalobkyně uplatnila v odvolání, nepředstavuje v kontextu projednávání věci vadu řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť předmětné námitky žalobkyně byly dostatečně přezkoumány v odvolacím řízení.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že se neztotožnil ani se závěry soudu učiněnými ve vztahu k místnímu šetření provedenému správcem daně u společnosti DELTAPLAN, s. r. o., dne 5. 1. 2011. Soud dospěl k závěru, že na základě charakteru otázek, které byly zástupci společnost DELTAPLAN, s. r. o., Ing. Štěpánovi kladeny, správce daně ve skutečnosti na místo místního šetření ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu prováděl výslech svědka ve smyslu § 96 daňového řádu. Z tohoto důvodu měl správce daně podle soudu o výsledku žalobkyni informovat a umožnit jí se výsledku zúčastnit a uplatnit tak příslušná práva. Podle Nejvyššího správního soudu je však pro projednávanou věc rozhodující ta skutečnost, že informace získané dotazy směřujícími na jednatele společnosti DELTAPLAN, s. r. o., daňové orgány v napadených rozhodnutích nijak nevyužily k tíži žalobkyně. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012 - 37,

uvedl, že „[v]yjádřením osob dotazovaných při místním šetření nebyl žalobce přítomen, nemohl jim klást dotazy, tyto osoby nebyly poučeny způsobem, jakým to § 8 zákona o správě daní a poplatků vyžaduje u svědků. Tyto skutečnosti vylučují možnost použití jejich vyjádření jako důkazu svědeckou výpovědí. Vyjádření těchto osob tak nebylo možno v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud však nespatřuje problém v tom, aby procesní význam těchto vyjádření byl chápán toliko jako vysvětlení (dle § 15 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrné již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k 'mapování terénu', o němž bylo pojednáno u cíle místního šetření.“ V návaznosti na citovaný rozsudek Nejvyšší správní soud uvádí, že z obsahu rozhodnutí o odvoláních a zprávy o daňové kontrole č. j. 92574/11/057931205844 (zejména str. 33 - 34) je zřejmé, že daňové orgány ve vztahu k místnímu šetření ze dne 5. 1. 2011 využily výlučně písemné podklady získané od společnosti DELTAPLAN, s. r. o. v jeho průběhu. Správce daně pochybil, pokud při místním šetření panu Ing. Štěpánovi pokládal i otázky, které nesouvisely výlučně se získáním písemných podkladů významných pro účely daňového řízení. Podle Nejvyššího správního soudu se však v kontextu projednávané věci jedná o vadu řízení, která nemá za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť takto získané informace správce daně nijak nevyužil k tíži žalobkyně a vycházel ve svých závěrech toliko z písemných podkladů.

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že závěry plynoucí z rozsudku zdejšího soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, nejsou v nyní projednávané věci aplikovatelné, neboť naposledy uvedený rozsudek se věnuje právně i skutkově odlišné věci, týkající se zákonnosti zahájení daňové kontroly, nikoliv jejího ukončení.

Podle Nejvyššího správního soudu nemá samotná skutečnost, že se oprávněná úřední osoba při kontrole žalobkyně účastnila své první daňové kontroly, za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé. K obecnému tvrzení žalobkyně, že oprávněná úřední osoba v řízení postupovala zaujatě, Nejvyšší správní soud v obecnosti uvádí, že při přezkumu věci nezjistil žádné skutečnosti, které by o zaujatosti oprávněné úřední osoby svědčily.

Na základě shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Městský soud v Praze podle § 110 odst. 4 vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí. V dalším řízení podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

pokračování

V Brně dne 31. ledna 2017

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu