



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **CZ stavby, s.r.o.**, IČO: 28015444, se sídlem Barákova 561/79, 326 00 Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2014, č. j. 15036/14/5000-14203-711413, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 2. 2016, č. j. 57 Af 34/2014 - 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 2. 2016, č. j. 57 Af 34/2014 - 49, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutími Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, územního pracoviště v Plzni (dále jen „prvoinstanční orgán“ či „správce daně“) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 1719659/13/2301-24903-402679 a č. j. 1719982/13/2301-24903-402679 (dále jen „platební výměry“), byla žalobci na dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 7. 5. 2008 do 31. 12. 2008 doměřena daňová povinnost vyšší o částku 1.619.730 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 o částku 2.437.600 Kč, a byla mu uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 323.946 Kč a ve výši 487.520 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 11. 6. 2014, č. j. 15036/14/5000-14203-711413 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání proti platebním výměrům a potvrdil je.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 23. 2. 2016, č. j. 57 Af 34/2014 - 49 (dále jen „napadený rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud nepřisvědčil námitkám prekluze práva na stanovení daně a neumožnění žalobci být přítomen o projednání zprávy o daňové kontrole. Jako důvodnou však shledal námitku nevypořádání argumentace žalobce ve vztahu k neprovedení navrhovaných důkazů a hodnocení důkazů správcem daně. Vycházel ze zjištění, že žalobce podal v průběhu daňové kontroly stížnost proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), v níž obdobně jako v žalobě brojil proti postupu při dokazování v daňovém řízení. Správce daně (ve vyrozumění o vyřízení stížnosti), i žalovaný, který považoval stížnost za řádně vyřízenou (ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti), uzavřel, že proti vytýkaným pochybením se nelze bránit stížností, nýbrž v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění a dále pak v odvolání proti platebnímu výměru. Dle krajského soudu však správní orgány svým přístupem ponechaly námitky žalobce zcela bez vypořádání.

[4] Krajský soud poukázal na § 70 odst. 2 daňového řádu, dle kterého se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. Jestliže správní orgány dospěly k závěru, že žalobcovy námitky se týkají věci samé, bylo jejich povinností posoudit stížnost podle jejího obsahu a v daňovém řízení se s nimi řádně věcně vypořádat. Krajský soud poukázal na skutečnost, že žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti byla prvoinstančnímu orgánu doručena dne 4. 12. 2013, tedy den po vydání dodatečných platebních výměrů. Proto nemohl žalovaný tyto námitky v odvolacím řízení pominout. *„Žalovaný byl za této situace povinen posoudit žádost žalobce jako námitky směřující proti prvoinstančnímu rozhodnutí a správnosti postupu správce daně v prvoinstančním řízení a vypořádat se s nimi, jakožto s námitkami odvolacími v odůvodnění napadeného rozhodnutí.“* Jelikož tak neučinil, vůbec nedošlo k vypořádání námitek směřujících proti správnosti dokazování v daňovém řízení. Krajský soud proto považoval napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť nemohl přezkoumat správnost absentujících závěrů žalovaného o předmětných námitkách.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[6] Stěžovatel s krajským soudem nesouhlasí, neboť správce daně se s námitkami žalobce vypořádal ve zprávě o daňové kontrole ze dne 29. 11. 2013, která je součástí platebních výměrů. Dle § 147 odst. 4 daňového řádu se zpráva o daňové kontrole považuje za odůvodnění platebního výměru. Jak zhodnotil i krajský soud, žalobce se vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, která mu proto byla doručena jako příloha sdělení č. j. 1713396/13/2301-05400-40182 dne 1. 12. 2013. V této zprávě se správce daně vypořádal i s námitkami obsaženými ve stížnosti žalobce. Bylo tedy na žalobci, aby v případě

pokračování

nesouhlasu uvedl předmětné námitky v odvolání proti platebním výměrům. V něm však namítal pouze prekluzi práva na stanovení daně. Dále stěžovatel citoval, co žalobce ve stížnosti namítal a jak se s tím správce daně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole. Na základě toho považuje za zřejmé, že žalobcovy námitky nezůstaly zcela bez vypořádání. Kromě toho byl žalobce ve vyrozumění o vyřízení stížnosti poučen o možnosti brojit shodnými námitkami v odvolání proti platebnímu výměru vydanému na základě výsledků daňové kontroly. Žalobce tak ale neučinil.

[7] Krajský soud dle stěžovatele na danou věc nesprávně aplikoval § 70 odst. 2 daňového řádu, neboť správní orgány nedošly k tomu, že by žalobcova stížnost ve své podstatě stížností nebyla a správce daně se následně námitkami věcně zabýval ve zprávě o daňové kontrole. Poté ovšem stěžovatel již nebyl povinen se předmětnými námitkami zabývat jako s námitkami odvolacími, neboť nebyly obsaženy v odvolání proti platebním výměrům. Nebyl povinen posoudit žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti za odvolací námitky a vypořádat se s nimi, jak uzavřel krajský soud. Správnost svého postupu podporuje stěžovatel odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 8/2016 – 57, dle něhož se žalovaný nemusel zabývat námitkami neobsaženými v odvolání, které shledal nedůvodnými již v rámci vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Stěžovatel má tedy za to, že své rozhodnutí nezatížil nepřezkoumatelností. Naopak krajský soud se nevypořádal se všemi žalobními námitkami, přestože skutkový stav byl správními orgány zjištěn řádně a všechny námitky věcně vypořádány.

[8] Stěžovatel v reakci na odůvodnění napadeného rozsudku, které se týká vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, poukazuje na skutečnost, že žalobce v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nově uváděl, že správce daně s ním nezákonně neprojednal zprávu o daňové kontrole. Krajský soud ovšem sám shledal námitku téhož obsahu jako nedůvodnou. Navíc byla stížnost vyřízena již správcem daně a stěžovatel přezkoumával pouze způsob jejího vyřízení.

[9] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Předmětem sporu v nyní projednávaném případě je otázka, zda byl stěžovatel povinen v napadeném rozhodnutí vypořádat i námitky, které žalobce neuplatnil v odvolání, ale byly obsahem stížnosti proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu a

následně i žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou vyřizoval stěžovatel mimo odvolací řízení.

[13] Žalobce podal dne 25. 11. 2013 stížnost na postup správce daně při provádění daňové kontroly, v níž namítal podjatost zaměstnanců správce daně, kterou spatřoval ve způsobu provádění dokazování (odmítnutí provést žalobcem navrhované důkazy a hodnocení provedených důkazů). Ve vyrozumění ze dne 29. 11. 2013 správce daně vysvětlil žalobci, že nelze posoudit jednotlivé námitky proti úvaze správce daně při dokazování dříve, než je dokazování ukončeno, a předjímat tak jeho výsledek; tyto námitky, mířící do rozsahu dokazování a hodnocení provedených důkazů, bude možno posuzovat až při projednání výsledku daňové kontroly a žalobce je může následně uplatnit v odvolání proti platebnímu výměru vydanému na základě výsledků kontroly.

[14] Dne 5. 12. 2013 obdržel stěžovatel žádost žalobce ze dne 3. 12. 2013 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně. V ní žalobce uplatnil stejné námitky jako ve stížnosti, nesouhlasil, že se jimi správce daně odmítl zabývat, a navíc brojil proti neprojednání zprávy o daňové kontrole a jejímu zaslání žalobci správcem daně. Platební výměry (vydané dne 3. 12. 2013) byly žalobci doručeny dne 13. 12. 2013. Dne 16. 1. 2014 vydal stěžovatel vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, v němž zdůraznil, že jeho úkolem je prošetřit, zda správce daně posoudil stížnost dle § 261 daňového řádu správně, a následně se ztotožnil s názorem správce daně vyjádřeným ve vyrozumění ze dne 29. 11. 2013. Stěžovatel proto shledal žalobcovu žádost nedůvodnou a postup správce daně v souladu se zákonem, když správce daně navíc žalobce poučil o procesních institutech vhodných k uplatnění jeho námitek. K novým skutečnostem (neprojednání zprávy o daňové kontrole), které žalobce nenamítal již ve stížnosti, uvedl, že se k nim nebude vyjadřovat „*vzhledem k možné kolizi z pohledu dvojinstančnosti a i s ohledem na možnosti samotného institutu prošetření způsobu vyřízení stížnosti*“.

[15] Odvolání žalobce proti platebním výměrům obdržel správce daně dne 8. 1. 2014 a dne 20. 3. 2014 je postoupil stěžovateli.

[16] Na základě shora popsaných okolností a jejich časových souvislostí Nejvyšší správní soud neshledal aplikaci § 70 odst. 2 daňového řádu, dle něhož se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno, krajským soudem v daném případě správnou. Žalobce v průběhu daňové kontroly brojil proti postupu správce daně stížností dle § 261 daňového řádu, avšak v rámci stížnosti ze dne 25. 11. 2013 požadoval vyřídit námitky, proti nimž poskytuje daňový řád jiný prostředek ochrany (srov. § 261 odst. 1 daňového řádu, dle něž *[o]soba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany*). To ovšem nemění nic na tom, že se nemohlo jednat o nic jiného, než o stížnost dle citovaného ustanovení. Po jejím vyřízení správcem daně žalobce podal dne 5. 12. 2013 žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu odst. 6 téhož ustanovení, kde sice opakoval námitky, které lze uplatnit v rámci jiných institutů daňového řádu, zároveň ale nesouhlasil s tím, že se jimi správce daně na základě stížnosti nezabýval, a z toho důvodu tvrdil, že nedošlo k řádnému vyřízení stížnosti, jak požaduje § 261 daňového řádu. Podle obsahu proto nemohla být žalobcovu žádost posouzena jako odvolání, jak uzavřel krajský soud. Námitky obsažené v předmětné

pokračování

žádosti rovněž nemohly být posouzeny jako námitky odvolací i s ohledem na fakt, že platební výměry byly žalobci doručeny až 13. 12. 2013, tedy poté, co žádost podal. Z povahy věci tedy nemohla jeho žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti mířit proti samotným platebním výměrům. Kromě toho (jak upozorňuje i stěžovatel) žalobce byl již správcem daně při vyřízení stížnosti dne 29. 11. 2013 poučen, že má své námitky uplatnit až proti výsledkům kontroly zaznamenaným ve zprávě o daňové kontrole (doručené mu následně 1. 12. 2013), případně v odvolání proti platebním výměrům. Přitom zpráva o daňové kontrole ze dne 29. 11. 2013 představuje odůvodnění těchto platebních výměrů ze dne 3. 12. 2013, následně žalobci doručených. V odůvodnění obsaženém ve zprávě správce daně vypořádal i námitky, které žalobce vznesl ve stížnosti ze dne 25. 11. 2013 na postup správce daně při daňové kontrole. Námitky obsažené ve stížnosti tak byly vypořádány správcem daně v rámci daňové kontroly, jako institutu, kam jejich vypořádání náleželo. V odvolání proti platebním výměrům podaném dne 8. 1. 2014 žalobce nevyjádřil nesouhlas s vypořádáním těchto námitek, stěžovatel tak nemohl předpokládat, že na nich odvolatel trvá, zvláště dostalo-li se mu poučení již při vyřízení stížnosti správcem daně ze dne 29. 11. 2014. Jestliže krajský soud za dané skutkové situace vytýká stěžovateli nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s odkazem na § 70 odst. 2 daňového řádu, je jeho názor nesprávný.

[17] Nejvyšší správní soud podotýká, že zákonný podklad pro zohlednění žalobcových námitek, uplatněných ve stížnosti a v žádosti dle § 261 daňového řádu, v rámci odvolacího řízení by mohl představovat pouze § 114 odst. 3 téhož zákona, dle něhož odvolací orgán při přezkoumávání prověří i nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, vyjdou-li najevo. Jedná se o výjimku z dispoziční zásady zakotvené v odst. 2 téhož zákona, dle něhož odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Námitky přdestřené daňovým subjektem v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně by proto (za přistoupení dalších okolností) mohly představovat skutečnosti, které vyšly při přezkoumávání platebních výměrů najevo a nebyly uplatněny v odvolání.

[18] Výkladu citovaných ustanovení ve vztahu k nyní řešené otázce (zohlednění námitek neuplatněných daňovým subjektem v odvolání, ale ve stížnosti a žádosti dle § 261 daňového řádu) se Nejvyšší správní soud věnoval již v rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 8/2016 – 57, jehož se dovolává i stěžovatel. Nejvyšší správní soud se zde zabýval obdobnou situací, kdy krajský soud rovněž zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť se nevypořádalo s námitkami obsaženými ve stížnosti a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kterými byl taktéž zpochybňován rozsah dokazování a hodnocení důkazů při provádění daňové kontroly. Rozsudek krajského soudu Nejvyšší správní soud zrušil, a to opakovaně (podruhé rozsudkem ze dne 14. 12. 2016, č. j. 1 Afs 302/2016 – 34), neboť „dospěl k závěru, že stěžovatel v daném případě nebyl povinen se z úřední povinnosti v rozhodnutí o odvolání zabývat také námitkami v tomto odvolání neuplatněnými, které sledal nedůvodnými již v rámci vyřízení žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně“.

[19] Nejvyšší správní soud nepominul, že na rozdíl do nyní posuzovaného případu, ve věci řešené v citovaném rozsudku stěžovatel (žalovaný) v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti přezkoumal námitky daňového subjektu a věcně se s nimi vypořádal.

Připustil zároveň, že „*tvrzené skutečnosti – v případě, že by byly důvodné – mohly představovat nesprávnosti nebo nezákonnosti, které mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání*“ a zároveň konstatoval, že „*[j]iná by byla taková situace, kdy by žalobce například podal několik stížností na postup správce daně, které by jednotlivě sice nebyly stěžovatelem shledány důvodnými, avšak ve svém souhrnu by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. V takovém případě by bylo možno dojít k závěru, že se stěžovatel měl uvedenými najevo vyslyšnými skutečnostmi z úřední povinnosti zabývat*“.

[20] Nicméně je třeba zdůraznit, že uvedené závěry vyslovené v citovaném rozsudku předpokládají, že namítané skutečnosti by musely být „nesprávnostmi“ či „nezákonnostmi“, jež mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. To odpovídá dřívější judikatuře Nejvyššího správního soudu, dle které „*odvolací orgán musí v odůvodnění svého rozhodnutí zohlednit veškeré odvolací námitky, ale i další neuplatněné skutečnosti, ty však jen vyjdou-li najevo, jde-li o „nesprávnosti nebo nezákonnosti“ a mohou-li mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Nejsou-li takto kumulativně stanovené hypotézy splněny, není odvolací orgán povinen k uvedeným skutečnostem z úřední povinnosti přiblížit. Měl-li proto původní žalovaný za to, že k žádné nesprávnosti či nezákonnosti s možným vlivem na výrok rozhodnutí nedošlo (...), nebylo jeho povinností tento negativní úsudek v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vysvětlovat*“, přičemž „*za situace, kdy taková výtka nebyla původnímu žalovanému vůbec předložena a kdy on sám v rámci správního uvážení neshledal, že by došlo k nezákonnosti či nesprávnosti ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu, nebylo jeho zákonnou povinností zabývat se předmětnou otázkou z úřední povinnosti a v odůvodnění svého rozhodnutí vyložit svůj náhled na její řešení*“ (viz rozsudek ze dne 6. 3. 2014, č. j. 9 Afs 96/2013 – 28, odst. [10] a [11]). Jinými slovy, po stěžovateli nelze požadovat, aby se v rozhodnutí o odvolání výslovně vypořádával se všemi výtками, které daňový subjekt v rámci daňového řízení uplatnil, ale pouze s těmi, které byly obsaženy v odvolání nebo by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí ve věci. Opačný závěr by nutně vedl ke zcela absurdnímu důsledku. Stěžovatel jako odvolací správní orgán při přezkoumání platebních výměrů by se musel v rozhodnutí vypořádat se vším, co daňový subjekt nad rámec odvolání namítal v průběhu celého daňového řízení, a to i aniž by byla v odvolání jakákoli argumentace proti závěrům správce daně ve vztahu k původně uplatněným námitkám vznesena. To kvůli obavě, že by obdobné námitky mohly být následně uplatněny v žalobě, jíž by krajský soud pro nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí vyhověl a sám by se jimi věcně nezabýval. Takový výklad však s ohledem na hospodárnost a efektivnost řízení nelze připustit.

[21] Krajský soud proto nemohl napadené rozhodnutí bez dalšího zrušit pro nepřezkoumatelnost, ale měl se námitkami obsaženými v žalobě (které byly shodné se stížnostními námitkami, jež žalobce uplatnil v rámci využití institutu dle § 261 daňového řádu) věcně zabývat a napadené rozhodnutí zrušit jen v případě, že by poukazovaly na nesprávnosti či nezákonnosti, které mohly mít vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Krajský soud musí rozhodnutí správních orgánů, a případné vady řízení předcházející jejich vydání, přezkoumat jako celek, a nemůže se omezovat jen na námitky, kterými se stěžovatel v napadeném rozhodnutí výslovně zabýval. Za situace, kdy správce daně ve zprávě o daňové kontrole vypořádal žalobcovy výtky zpochybňující provedené dokazování a hodnocení důkazů, mohl i krajský soud totožné námitky posoudit a v tomto rozsahu postup správních orgánů řádně přezkoumat. Nutno poukázat na skutečnost, že

pokračování

námitku žalobce, o neprojednání zprávy o daňové kontrole, krajský soud vypořádal, přestože byla obsahem žalobcovy žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a v napadeném rozhodnutí se jí stěžovatel rovněž výslovně nezabýval. Krajský soud by tudíž měl být konzistentní a stejným způsobem přezkoumat i zbylou žalobní argumentaci. Stěžovateli proto lze přisvědčit, že nebyl dán důvod zrušení jeho rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.), v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[23] Krajský soud posléze v rozhodnutí o návrhu ve věci samé rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. března 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu