



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **COMMTEL CZ, a.s. v likvidaci**, se sídlem Kaštanová 1055/14, Olomouc, zastoupen Mgr. Liborem Burianem, advokátem se sídlem Krkoškova 728/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2017, č. j. 30 Af 6/2015 - 222,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2017, č. j. 30 Af 6/2015 - 222, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 17. 12. 2013, č. j. 3826487/13/3003-24901-706025, a č. j. 3827053/13/3003-24901-706025 (dále také „dodatečné platební výměry“), Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III (dále také „správce daně“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008 v celkové výši 3 652 530 Kč a stanovil mu povinnost uhradit související zákonné penále v celkové výši 730 506 Kč. Dodatečné platební výměry byly vydány po daňové kontrole, ve které správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal daňovou uznatelnost nákladů dle faktur vystavených žalobci obchodními společnostmi STEI BAU s.r.o. "v likvidaci", IČO: 26011506 (dále jen „STEI BAU“), a Rient, spol. s r.o. v likvidaci, IČO: 26479991, ke dni 6. 2. 2015 vymazána z obchodního rejstříku (dále jen „Rient“).

[2] Rozhodnutím ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30770/14/5200-11431-711429 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry. Žalovaný se ztotožnil s právním názorem, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno a neprokázal, že sporné náklady byly uplatněny v souladu s § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Nepřisvědčil žalobci ani v námitkách poukazujících na procesní pochybení správce daně v rámci daňové kontroly.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně.

[4] Krajský soud přitakal žalobci v námitce poukazující na procesní pochybení v rámci daňové kontroly. Podle soudu správce daně nemohl žalobci zprávu o daňové kontrole zaslat (prostřednictvím datové schránky). Nebyly totiž splněny podmínky stanovené v § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád“), podle něhož lze zprávu o daňové kontrole doručit daňovému subjektu tehdy, odmítne-li se s ní seznámit nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, přičemž den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

[5] Krajský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78, dovodil, že správce daně žalobci stanovením data projednání zprávy o daňové kontrole na den 6. 12. 2013 určil lhůtu (§ 32 daňového řádu). Žalobce proto mohl požádat o prodloužení této lhůty (§ 36 daňového řádu) a správce daně měl o jeho žádosti věcně rozhodnout. Takto však správce daně nepostupoval. Správce daně řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty ze dne 28. 11. 2013 (ve které žalobce požadoval prodloužit lhůtu do 18. 12. 2013) zastavil rozhodnutím ze dne 4. 12. 2013, které bylo žalobci doručeno dne 14. 12. 2013.

[6] Krajský soud dále poukázal na § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu, podle kterého je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Termín projednání zprávy o daňové kontrole tedy z důvodu této zákonné fikce připadl na den 23. 12. 2013.

[7] Nebylo tak možné žalobci vytýkat, že se dne 6. 12. 2013 nedostavil na projednání zprávy o daňové kontrole. Nedošlo tudíž ani k řádnému ukončení daňové kontroly. Dodatečné platební výměry byly proto vydány před ukončením daňové kontroly. Jejich oznámení žalobci tak nemohlo mít účinky předvídané ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok.

[8] Z výše uvedených důvodů krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

pokračování

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatel vyjádřil svůj nesouhlas s tím, že krajský soud určení data projednání zprávy o daňové kontrole označil za určení lhůty a návazně na věc aplikoval pravidla pro prodlužování lhůt zakotvená v § 36 daňového řádu. Stěžovatel je přesvědčen, že na věc nelze vztáhnout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78, neboť tyto se netýkají daňového řádu, nýbrž zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel poukázal na rozdíly mezi daňovým řádem a zákonem o správě daní a poplatků a důsledky výkladu krajského soudu. Stěžovatel dále vytýkal krajskému soudu, že se nezabýval tou částí spisového materiálu, ze které plyne, že žalobce ke konci prvostupňového daňového řízení činil řadu procesních kroků, které by ve svém souhrnu mohly být vyhodnoceny jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Podle stěžovatele se krajský soud zaměřil pouze na postup správce daně. Stěžovatel dále brojil proti závěru krajského soudu, že oznámení dodatečných platebních výměrů nemělo vliv na lhůtu ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Takový výklad podle stěžovatele odporuje smyslu uvedeného ustanovení. V této souvislosti odkázal na důvodovou zprávu, odbornou literaturu a judikaturu zdejšího soudu.

[11] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[12] Žalobce podal ke kasační stížnosti vyjádření, ve kterém vyslovil souhlas se závěry krajského soudu. Podle žalobce bylo možno vyjít z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78. Nelze souhlasit ani s tím, že by využívání zákonných prostředků bylo možno posoudit jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud by správce daně dodržoval své povinnosti, žalobce by nebyl nucen využívat zákonné prostředky ochrany a daňová kontrola mohla být ukončena dříve. Správce daně se v rámci daňové kontroly dopustil mnoha prodlev a jednat začal až v druhé polovině roku 2013. Kasační námitku poukazující na vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole nadto nelze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., které stěžovatel výslovně označil jako důvody podání kasační stížnosti. Žalobce nesouhlasí ani s tím, že by dodatečné platební výměry měly prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Z těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

V.

[13] 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.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil u žalobce dne 27. 7. 2010 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob a daně silniční za zdaňovací období roku 2007 a 2008 (viz protokol č. j. 196712/10/288933703313). Předmětem kontroly byla zejména daňová uznatelnost finančních částek fakturovaných žalobci společnostmi STEI BAU a Rient. Sdělením ze dne 9. 8. 2013, č. j. 3021375/13/3003/05401-710318, byl žalobce vyzván, aby se dne 21. 8. 2013 nebo dne 22. 8. 2013 dostavil ke správci daně za účelem seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. V reakci na tento přípis podal žalobce dne 19. 8. 2013 stížnost podle § 261 daňového řádu, ve které namítl, že správce daně jej vyzval k projednání výsledku kontrolního zjištění, aniž by předtím reagoval na jeho návrh k provedení svědeckých výpovědí. V písemnosti doručené správci daně téhož dne žalobce uvedl, že z důvodu podané stížnosti nelze výsledek kontrolního zjištění projednat v termínech navržených správcem daně. Tato stížnost byla posouzena jako nedůvodná, o čemž byl žalobce zpraven vyrozuměním č. j. 3101662/13/3003/05400-708614, doručeným jeho zmocněnci dne 21. 9. 2013 uplynutím desetidenní lhůty ode dne dodání do datové schránky.

[16] Správce daně následně žalobce sdělením ze dne 23. 9. 2013 vyzval k tomu, aby se dne 10. 10. 2013 dostavil k projednání výsledku kontrolního zjištění. Dne 9. 10. 2013 žalobce správce daně informoval o tom, že ve věci stížnosti požádal Odvolací finanční ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Žalobce v tomto podání uvedl, že dne 10. 10. 2013 nebude z důvodu podané žádosti možné výsledek kontrolního zjištění projednat a nelze navrhnout ani další termín, neboť je nutné vyčkat, jak nadřízený správce daně žádost vyřídí. Písemností ze dne 6. 11. 2013, č. j. 26873/13/5000-14501-711334, byl žalobce vyrozuměn o tom, že žádost o prošetření byla shledána částečně nepřipustnou a částečně nedůvodnou.

[17] Dne 31. 10. 2013 správce daně zaslal žalobci výsledek kontrolního zjištění do datové schránky; doručen mu byl dne 4. 11. 2013. Současně bylo žalobci doručeno rozhodnutí č. j. 3534375/13/3003-05401-710318, kterým mu správce daně určil lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění v délce osmi dnů. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal.

[18] Žalobce podáním ze dne 5. 11. 2013 z důvodu rozsáhlosti kontrolního zjištění, časové zaneprázdněnosti a dovolené statutárního orgánu žalobce požádal o prodloužení lhůty o třicet dní. Správce daně žádosti částečně vyhověl a prodloužil lhůtu do 20. 11. 2013.

[19] Dne 12. 11. 2013 žalobce podal u Odvolacího finančního ředitelství ústně do protokolu stížnost, ve které uvedl, že správce daně nereagoval na jeho návrhy na výslech svědků, a to ani v rámci výsledku kontrolního zjištění. Stížnost byla posouzena jako nedůvodná (vyrozumění ze dne 21. 11. 2013, č. j. 3670439/13/3003-05403-711489).

[20] Dne 21. 11. 2013 žalobce požádal správce daně podle § 12 daňového řádu o poskytnutí informací o tom, kdo byl ve věci daně daňové kontroly úřední osobou, kdo měl přístup k listinným a elektronickým dokumentům, kdo měl přístup do informačních systémů, kde jsou takové dokumenty uloženy, zda do těchto informačních systémů přistupovaly pouze úřední osoby oprávněné provádět daňovou kontrolu žalobce;

pokračování

informace žalobce požadoval nikoliv pouze od správce daně, ale od Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj jako celku.

[21] Předvoláním ze dne 22. 11. 2013, č. j. 3690825/13/3003-05401-710318, byl žalobce vyzván, aby se dne 6. 12. 2013 dostavil k projednání, podpisu a převzetí zprávy o daňové kontrole. Předvolání bylo žalobci doručeno dne 27. 11. 2013.

[22] Podáním ze dne 28. 11. 2013 žalobce požádal správce daně o prodloužení lhůty stanovené v předvolání (dále také „žádost o prodloužení lhůty“), a to do 18. 12. 2013 z důvodu časové zaneprázdněnosti. V žádosti žalobce poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78, který je podle jeho názoru aplikovatelný i po účinnosti daňového řádu.

[23] Správce daně řízení ve věci žádosti o prodloužení lhůty podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil rozhodnutím ze dne 4. 12. 2013, č. j. 3770248/13/3003-05401-710318 (dále také „rozhodnutí o zastavení řízení“). Uvedl, že žalobci stanovením termínu projednání zprávy neurčil lhůtu, ve které by měl provést nějaký procesní úkon. Jde proto o právně nepřipustné podání. Žalobcem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu na věc nedopadá, neboť se týká zákona o správě daní a poplatků, nikoliv daňového řádu, který nevychází ze stejných principů jako zákon o správě daní a poplatků. Správce daně v rozhodnutí o zastavení řízení rovněž uvedl, že žalobcem tvrzený důvod (časová zaneprázdněnost) nepovažuje za závažný a doložený. Rozhodnutí o zastavení řízení bylo zmocněnci žalobce do datové schránky dodáno dne 4. 12. 2013 a doručeno bylo uplynutím desetidenní lhůty dne 14. 12. 2013. Žalobce se proti rozhodnutí o zastavení řízení odvolal podáním ze dne 14. 1. 2014. Toto odvolání bylo pro opožděnost zamítnuto.

[24] Ze správního spisu dále vyplývá, že dne 6. 12. 2013 se žalobce nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně proto zprávu o daňové kontrole zaslal téhož dne do datové schránky jeho zmocněnce s odůvodněním, že žalobce se nedostavil na termín navržený správcem daně a současně ani nesdělil relevantní důvody, které by mu v tom bránily. Žádost o prodloužení lhůty byla nepřipustným podáním a neobsahovala žádné relevantní důvody. Ze spisu vyplývá, že zpráva o daňové kontrole byla zmocněnci doručena dne 16. 12. 2013.

[25] Dne 9. 12. 2013 podal žalobce stížnost podle § 261 daňového řádu, ve které namítl, že správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole, aniž by vyčkal na vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění. Stížnost byla vyřízena vyrozuměním č. j. 3810437/13/3003--05400-711489, ve kterém správce daně žalobci sdělil, že do zprávy o daňové kontrole zapracoval jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění i své stanovisko k němu. Dne 20. 12. 2013 žalobce změnil své sídlo z adresy Kohoutova 1550/11, Brno, na adresu Biskupský dvůr 2095/8, Praha.

[26] Konečně ze správního spisu vyplývá, že na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně dne 17. 12. 2013 předmětné dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 a sdělil mu související zákonné penále. Oba dodatečné platební výměry byly doručeny zmocněnci žalobce dne 27. 12. 2013 uplynutím desetidenní lhůty ode dne dodání do datové schránky.

Platební výměry napadl žalobce odvoláním, které žalovaný zamítl (žalobou napadeným) rozhodnutím o odvolání (ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30770/14/5200-11431-711429). Žalovaný se ztotožnil s názorem, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že sporné náklady byly uplatněny v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Nepřisvědčil žalobci ani v námitkách poukazujících na procesní pochybení správce daně v rámci daňové kontroly. Stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole není určením lhůty, a správce daně proto správně zastavil řízení o žádosti o prodloužení lhůty.

[27] Ze soudního spisu pak vyplývá, že žalobce napadl rozhodnutí o odvolání správní žalobou, na základě které krajský soud (shora rekapitulovaným rozsudkem) zrušil rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud vyšel z rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78 (dále jen „rozsudek č. j. 1 Afs 19/2005 - 78“) a dospěl k závěru, že stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole je určením lhůty.

[28] Stěžovatel v kasační stížnosti primárně namítal, že krajský soud pochybil, pokud uvedený rozsudek č. j. 1 Afs 19/2005 - 78 aplikoval na nyní projednávanou věc. Tento rozsudek se podle stěžovatele vztahuje k daňové kontrole prováděné podle zákona o správě daní a nikoliv podle daňového řádu, jako tomu bylo i v nyní projednávané věci. Krajský soud tak neměl z tohoto rozsudku vycházet.

[29] Tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[30] Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku skutečně zabýval stanovením termínu projednání zprávy o daňové kontrole podle zákona o správě daní a poplatků (a nikoliv podle daňového řádu). Zdejší soud dospěl k závěru, že *„Stanovení termínu projednání zprávy o kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole tak je nutno nahlížet jako na lhůtu určenou rozhodnutím správce daně, tedy lhůtu správcovskou (byť nezakládá právo daňovému subjektu na projednání zprávy kdykoliv v průběhu této lhůty), na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 daňového řádu a již lze také rozhodnutím správce daně měnit. Požádá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 daňového řádu. Na jejím charakteru lhůty správcovské nic nemění to, pokud správce daně určí lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole po dohodě s daňovým subjektem, anebo pokud akceptuje lhůtu, kterou navrhl sám daňový subjekt.“*

[31] Zákon o správě daní a poplatků byl však koncipován jinak než daňový řád. Podle zákona o správě daní a poplatků byl výsledek zjištění zpracován do zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Daňový subjekt měl podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo bylo realizováno v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole měl tudíž daňový subjekt podle zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se k výsledku zjištění, tento výsledek zpochybňovat,

pokračování

navrhovat nové důkazy, vznášet nová tvrzení atp. (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79). Pokud pak daňový subjekt tato svá práva využil, správce daně byl povinen do zprávy zaznamenat všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k obsahu zprávy o daňové kontrole a své stanovisko k nim, popř. výsledky doplněného dokazování (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004 - 29, č. 838/2006 Sb. NSS). Po projednání zprávy byla daňová kontrola uzavřena a daňový subjekt již v rámci prvostupňového řízení neměl právo její výsledek zpochybňovat.

[32] Z těchto důvodů proto musela být daňovému subjektu poskytnuta lhůta, aby měl dostatečný časový prostor pro konkretizování výhrad vůči výsledku kontroly. Šlo tedy skutečně slovy prvního senátu ve věci č. j. 1 Afs 19/2005 - 78 o „časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil“.

[33] Daňový řád (který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků), však významně změnil proces ukončení daňové kontroly.

[34] Daňový řád před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). I proto ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[35] Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění).

[36] Nutno dodat, že při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Jak zdejší soud uvedl např. v rozsudku ze dne 17. 8. 2015, č. j. 5 Afs 68/2016 - 25 „při projednání zprávy se uplatní zásada koncentrace řízení. Nutno konstatovat, že tato zásada byla nově zavedena v § 88 odst. 3 in fine daňového řádu (zákon o správě daní a poplatků ji neznal), a to z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Je zcela na místě, pokud na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu na provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění, a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke

změněnému výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu již byla jednou dána. V uvedeném postupu, který § 88 odst. 3 daňového řádu presumuje, Nejvyšší správní soud nespatřuje jakýkoli nepřipustný zásah do práva daňového subjektu“. Shodně viz i další rozsudky Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015 - 41, či rozsudek ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 - 30.

[37] V tomto smyslu ostatně hovoří i odborná literatura. Srov. např. Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011, komentář k § 88 odst. 4 daňového řádu, kde se uvádí, že „Nebude však v této fázi daňové kontroly (projednání zprávy o daňové kontrole – poznámka soudu) již přípustné vznášet námitky proti výsledku kontrolního zjištění.“, či Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 88 odst. 3 a 4 daňového řádu: „Samotná koncentrace se projevuje v tom, že daňovému subjektu bude znemožněno navrhopvat nová doplnění za situace, kdy jeho předchozí doplnění nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění. (...) Uvedená koncentrace se vztahuje toliko k samotnému projednání zprávy. Projednáním je přitom proces uvedený v odstavci 4 (...) Na druhou stranu by již v této fázi (projednání zprávy o daňové kontrole – poznámka soudu) měl platit zákaz změny výsledků kontrolního zjištění dle odstavce 3“.

[38] Správce daně proto určením data projednání zprávy o daňové kontrole neposkytuje daňovému subjektu časový prostor pro tvorbu námitek ke kontrolnímu výsledku, které by následně daňový subjekt uplatnil při samotném projednání. Nelze tak bez dalšího říci, že by šlo o zmíněný „časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil“ ve smyslu rozsudku č. j. 1 Afs 19/2005 - 78.

[39] Pro podporu výše uvedených závěrů lze odkázat i na recentní rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, ve kterém soud uvedl následující: „Je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravené v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je 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). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). 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 ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové

pokračování

povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“

[40] Krajský soud se v napadeném rozhodnutí nezabýval ani důsledky jím provedeného výkladu, na které stěžovatel výstižně poukazuje v kasační stížnosti.

[41] Zdejší soud předně podotýká, že lhůta „představuje určitou časovou délku časového období, kdy lze určitý úkon nejpozději, popř. nejdříve provést“ (viz Matyášová, L., Grossová, M. E.: *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015. Praha: Leges, 2015, s. 145). Obdobně viz Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011, § 32 odst. 1: „Smyslem stanovení lhůty je vymezení časového prostoru za účelem provedení určitého procesního úkonu zúčastněnou osobou.“ V tomto smyslu je koncipována i právní úprava, která stanoví, že lhůta je zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty učiněn některý z úkonů vyjmenovaných v § 35 odst. 1 daňového řádu. Pokud však správce daně určí termín projednání zprávy o daňové kontrole, nestanoví datum, ve kterém nejpozději (resp. nejdříve) se má daňový subjekt k projednání zprávy dostavit.

[42] Smyslem určení termínu k projednání zprávy je stanovení jednoho konkrétního data vyhovujícího oběma stranám (popř. jeho možné pružné změny, např. v reakci na vzniklou překážku na straně správce daně či daňového subjektu). Takový postup by však v případě „lhůty“ možný nebyl. Správcovská lhůta musí být určena rozhodnutím (§ 32 odst. 1 daňového řádu), její změnu je návazně možné provést rovněž pouze rozhodnutím, a to výhradně při splnění zákonem stanovených podmínek (§ 36 daňového řádu). Odhlédnout nelze ani od toho, že zákon explicitně neumožňuje zkrácení správcovské lhůty. Není současně vhodné, aby byl termín projednání zprávy o daňové kontrole stanovován nezávisle na vůli obou stran. K takovému stavu by však došlo, vztahovala-li by se na daný termín fikce prodloužení lhůty dle § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu, podle něhož „Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.“ Takto stanovené datum by pak stranám logicky nemuselo vyhovovat a bylo by nutné jej často korigovat. Je třeba dodat, že ani první senát ve věci č. j. 1 Afs 19/2005 - 78 nedospěl (na rozdíl od krajského soudu) k závěru, že na prodloužení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole je nutné aplikovat § 14 odst. 4 věta druhá zákona o správě daní a poplatků (který je obsahově shodný s § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu), ale konstatoval, že „nastala fikce povolení žádaného prodloužení“ ve smyslu § 14 odst. 4 věta první zákona o správě daní, podle kterého „Nerozhodne-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené.“

[43] Stěžovatel v kasační stížnosti dále brojil proti závěru krajského soudu, že jelikož byly dodatečné platební výměry vydány před zákonným ukončením daňové kontroly, jejich oznámení „nemohlo mít účinky předvídané ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tj. prodloužení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně o 1 rok.“

[44] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36).

[45] Mají-li správní orgány odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor (tento je ostatně potřebný i pro zamítnutí odvolání). Takový prostor odvolacímu orgánu dává zejména ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole proto v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Tento názor podporuje i důvodová zpráva k daňovému řádu, podle které cílem § 148 odst. 2 daňového řádu bylo „*vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně*“. Ke shodnému závěru dospívá i odborná literatura. Např. podle Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011, komentář k § 32 odst. 1: „*Smyslem toho, že v určitých případech dochází k prodloužení základní lhůty pro stanovení daně, je vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně. Jde tedy o to umožnit řádný výkon správy daní a zároveň poskytnout dostatečný prostor k využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů. Prodloužení o jeden rok (fakticky to bude vždy o něco více) by mělo zajistit dostatečný časový prostor pro to, aby správce daně měl možnost vypořádat se s jakýmkoli prostředkem uplatněným ze strany daňového subjektu.*“ Obdobně podle Alexa, K. *Prodloužení lhůty pro stanovení daně*. Právník. 2013, č. 9, s. 883-894: „*Je-li smyslem takové právní úpravy zajistit, aby ze lhůty pro stanovení daně zbylo dostatek času pro vyřízení odvolání nebo uplatnění mimořádného opravného nebo dozorčího prostředku proti rozhodnutí o stanovení daně, musí k prodloužení této lhůty dojít i v případě, kdy bude rozhodnutí o stanovení daně nezákonné.*“

[46] Se stěžovatelem lze souhlasit i v tom, že se krajský soud důkladně nezabýval postupem žalobce při ukončování daňové kontroly. Krajský soud v podstatě hodnotil pouze kroky správce daně. Kroky procesních stran při ukončování daňové kontroly je však nutné zohlednit ve všech souvislostech, není možné na ně nahlížet izolovaně (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013 - 34). Nejvyšší správní soud přitom nesouhlasí se žalobcem, že by námitku stran vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole nebylo možno podřadit pod stížní důvody uvedené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Pro posouzení přípustnosti kasační stížnosti není rozhodující, že stěžovatel důvody své kasační stížnosti sám nepřihradil k jednotlivým zákonným ustanovením, popř. že tak učinil nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, a odpovídají-li tyto důvody zákonným kasačním důvodům (§ 103 odst. 1 s. ř. s.), nezakládá to nepřípustnost uplatněných námitek. Subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je záležitostí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem (srov. např.

pokračování

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS).

[47] Krajskému soudu je třeba konečně vytknout i to, že neuvedl, jak má stěžovatel (žalovaný) v dalším řízení postupovat, což samo o sobě může založit nepřezkoumatelnost rozsudku. Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132, podle něhož *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze pak považovat též takové soudní rozhodnutí, z něhož nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má tedy v dalším řízení postupovat.“* Uvedený nedostatek je o to významnější, že výše popsání nedostatečné odůvodnění rozsudku krajského soudu umožňuje několik variant dalšího postupu žalovaného. Není zřejmé, zda má žalovaný zrušit dodatečné platební výměry a zastavit odvolací řízení (§ 111 odst. 6 daňového řádu), či zda se má pokusit o odstranění krajským soudem vytčených vad při projednání zprávy o daňové kontrole, popř. jaký další procesní postup má zvolit.

[48] Ze všech výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud se tedy bude znovu zabývat důvodností uplatněných žalobních námitek, přičemž již nebude vycházet z právní úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků (resp. z judikatury vztahující se k tomuto zákonu), ale z právní úpravy obsažené v daňovém řádu. Při posouzení jednotlivých námitek vyjde z výše uvedených právních názorů zdejšího soudu. Dospěje-li k závěru, že stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole není určením lhůty podle § 32 odst. 1 daňového řádu, posoudí, zda nadále ob stojí jeho závěr, že žalobce se nevyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Setrvá-li krajský soud na názoru, že rozhodnutí o odvolání je nutné zrušit, uvede, jak má správní orgán v dalším řízení postupovat.

[49] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 22. srpna 2017

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu