



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **Ing. Z. Ch.**, zast. Punktum, spol. s r.o., se sídlem Otická 758/19, Předměstí, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2017, č. j. 38786/17/5200-10421-711811, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 9. 2018, č. j. 22 Af 139/2017 - 47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v v Ostravě ze dne 4. 9. 2018, č. j. 22 Af 139/2017 - 47, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2016, č. j. 3015637/16/3208-52523-800589, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci za zdaňovací období roku 2014 daň z příjmů fyzických osob ve výši 310 215 Kč a současně mu uložil povinnost zaplatit penále z doměřené daně ve výši 62 043 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 9. 2017, č. j. 38786/17/5200-10421-711811, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně. Na základě zjištění o prostředcích vložených na žalobcův spořicí účet vznikly správci daně i žalovanému pochybnosti o správnosti a úplnosti žalobcem tvrzených zdanitelných příjmů v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, neboť výše vkladů na jeho spořicí účet značně přesahovala výsledky jeho podnikatelské činnosti. Jelikož žalobce na výzvu nedoložil, že by finanční částka ve výši 2 068 087 Kč již byla zdaněna nebo byla od daně osvobozena, bylo namístě žalobci daň z tohoto příjmu doměřit.

[3] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Upozornil na to, že zásadně má nesprávnou výši daně napravit samotný daňový subjekt. Podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Jak dovodila judikatura, uvedené ustanovení je nutno vykládat tak, že to učinit musí, nastanou-li zde předvídané okolnosti. Aby správce daně byl povinen umožnit daňovému subjektu reagovat na jeho zjištění podáním dodatečného daňového tvrzení, musí být tedy splněny tyto předpoklady: 1. správce daně z vlastní činnosti mimo daňovou kontrolu zjistí určité skutečnosti, 2. tyto skutečnosti věcně odůvodňují předpoklad doměření daně a současně 3. umožňují správci daně řádně zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. V posuzované věci byly podle krajského soudu všechny tři předpoklady splněny, proto měl správce daně vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a jestliže tak neučinil, zatížil řízení vadou, která má za následek nezákonnost rozhodnutí správce daně a následně i žalovaného. Krajský soud se proto dále nezabýval dalšími žalobními námitkami a rozhodnutí žalovaného zrušil.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Pokládá napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť zde podle jeho názoru nebyly podmínky pro zrušení jím vydaného rozhodnutí ani pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podmínky pro uvedený postup soudu nebyly splněny rovněž z toho důvodu, že soud přezkoumal rozhodnutí o odvolání pouze v části týkající se zákonnosti penále, samostatně přezkoumatelnou vlastní daňovou povinnost žalobce však soud přezkoumat opomněl. Zároveň krajský soud neměl jeho rozhodnutí zrušit dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť mu tím upřel právo účastnit se jednání podle § 49 s. ř. s.

[6] Krajský soud v rozporu se skutkovým stavem hodnotil splnění předpokladů pro vydání výzvy, jako by správce daně mimo daňovou kontrolu získal kromě výpisů z bankovních účtů žalobce rovněž jeho daňovou evidenci. Daňová evidence však byla získána až v průběhu ústního jednání, během něhož byla zároveň zahájena daňová kontrola. Výpisy z bankovních účtů žalobce nepředstavují dostatečný podklad pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně pouze zjistil, že žalobce vkládal finanční prostředky na spořicí účet v hotovosti. Pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je nezbytné, aby skutečnosti zjištěné mimo daňovou kontrolu umožňovaly správci daně učinit si předběžný úsudek o tom, zda daň bude či nebude doměřena. Tento úsudek pak nelze kvalifikovaně učinit, pokud se dá očekávat rozsáhlé dokazování a vyhodnocování řady kritérií

pokračování

a skutkových okolností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 413/2017 - 64), jako tomu mohlo být v posuzované věci. Navíc žalobce námitku nevydání výzvy poprvé uplatnil až v žalobě, proto se s ní stěžovatel nemohl vypořádat v odvolacím řízení.

[7] Vytýkané porušení tohoto procesního ustanovení však i přesto nemohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí o odvolání jako celku, jelikož nevydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu byl žalobce toliko zkrácen na právu podat dodatečné daňové přiznání, a vyhnout se tak povinnosti uhradit penále. Vlastní daňová povinnost však nebyla vytýkaným porušením ustanovení o řízení jakkoliv dotčena a zákonnost rozhodnutí o odvolání co do výše doměřené daně mohla (a měla) být krajským soudem samostatně přezkoumána. Jelikož tak krajský soud neučinil a navíc zavázal stěžovatele k opětovnému meritornímu přezkoumání věci, ačkoliv nelze očekávat jiný výsledek, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti a v jeho následných doplněních uvedl, že krajský soud nepochybil, pokud pro vadu řízení, která měla za následek nezákonnost rozhodnutí správních orgánů, stěžovatelovo rozhodnutí zrušil. Tvrzení, že z bankovních výpisů nemohl stěžovatel dojít k závěru, že lze důvodně předpokládat doměření daně, není správné. Právě z těchto výpisů bylo zřejmé, které příjmy odkud pochází, a po porovnání s podaným daňovým přiznáním mohl k takovému závěru snadno dospět. Protože se jednalo o spořicí účet, nebyla ani o něm vedena daňová evidence. Dále vyjádřil pochybnosti o vedení správního spisu a různých důkazech, které stěžovatel využil při posouzení věci, zejména odmítnutí svědecké výpovědi. Poukázal též na protokol o nahlížení do spisu ze dne 1. 11. 2017 chybějící ve správním spisu, přičemž stěžovatel v replice uvedl, že tento protokol byl pořízen až po stěžovatelově rozhodnutí a ke dni postoupení správního spisu krajskému soudu ho stěžovatel ani neměl k dispozici. Žalobce na závěr zpochybňoval i jednání stěžovatele prostřednictvím JUDr. J., zástupce ředitele Mgr. Rozehnal a tedy to, zda byla kasační stížnost podána oprávněnou osobou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a jsou splněny i podmínky ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s.

[10] Zároveň NSS shledal, že kasační stížnost byla podána oprávněnou osobou. Podle § 33 odst. 5 s. ř. s. *[n]estanoví-li zvláštní zákon jinak, jedná za správní orgán jeho vedoucí, popřípadě jiná osoba k tomu oprávněná podle vnitřních předpisů*. Jménem stěžovatele podal doplnění kasační stížnosti JUDr. D. J., zástupce ředitele Odvolacího finančního ředitelství, a to v souladu s generálním pověřením k jednání ze dne 15. 4. 2016, č. j. 6845/16/5000-00020-708772, vydaným Odvolacím finančním ředitelstvím a doručeným NSS dne 18. 4. 2016, podle kterého v případě nepřítomnosti ředitele za něj může jednat jeho zástupce. Z jednání JUDr. J. tak implicitně vyplývá, že ředitel Odvolacího finančního ředitelství nebyl přítomen, tudíž nebylo třeba v kasační stížnosti nepřítomnost ředitele tvrdit či

prokazovat. Za stěžovatele proto jednala oprávněná osoba (obdobně např. rozsudek NSS ze dne 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 383/2018 - 40).

[11] Poté NSS přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti pouze důvody podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přikročil NSS k jejich posouzení.

[12] Nejprve se NSS zabýval otázkou existence povinnosti správce daně vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[13] Mezi účastníky není sporu, že žalobce dne 30. 3. 2015 podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzickým osob za rok 2014. Dne 29. 9. 2015 vyzval správce daně GE Money Bank, a. s., k podání informace. V odpovědi na tuto výzvu obdržel mimo jiné též výpis ze spořicího účtu žalobce, vedeného u této banky, za rok 2014, ze kterého vyplynulo, že na něj byly učiněny vklady v hotovosti v celkové výši 3 244 400 Kč. Dne 26. 10. 2015 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu za rok 2014. Dne 30. 6. 2016 shrnul správce daně v úředním záznamu o výsledcích kontrolního zjištění, že žalobce na spořicí účet vložil v roce 2014 částku ve výši 3 244 400 Kč; hotovostní výběry ze spořicího účtu s přičtením zůstatku hotovosti v pokladně a výběry v pokladně činí dohromady 1 176 313 Kč. Rozdíl - částku 2 068 087 Kč - správce daně považoval za příjem žalobce podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dne 21. 9. 2016 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, v rámci čehož žalobce navrhl výslech svědka za účelem prokázání původu prostředků vkládaných na spořicí účet s tím, že svědek byl připraven vypovídat ihned, neboť byl přítomen v budově správce daně. Ten tento návrh neakceptoval a jednání ukončil. Na základě zprávy o daňové kontrole správce daně rozhodl dodatečným platebním výměrem, kterým za rok 2014 doměřil daň z příjmů fyzických osob z částky 2 068 087 Kč.

[14] Proti tomuto dodatečnému platebnímu výběru podal žalobce odvolání, přičemž v rámci odvolacího řízení stěžovatel provedl výslech svědka. Jeho výpověď pak v žalobou napadeném rozhodnutí vyhodnotil jako nevěrohodnou, neboť *„ani výše prostředků, které měl daňový subjekt dle údajů v daňových přiznáních získat v letech 1993 - 2000, neodpovídá finančnímu obnosu, který daňový subjekt dle svědecké výpovědi složil do úschovy, přičemž nelze opomenout ani jeho nezbytné životní náklady na bydlení, stravu atd.“*

[15] Dle § 143 odst. 3 daňového řádu *[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*

[16] Dle § 145 odst. 2 daňového řádu *[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a*

stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

[17] V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozšířený senát k výše citovaným ustanovením uvedl, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ S ohledem na uvedené dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „[j]en výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

[18] V projednávaném případě je sporné, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy že „lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena“, a to před zahájením daňové kontroly dne 26. 10. 2015.

[19] V rozsudku NSS ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, soud akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daň a právo v praxi*. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, pak NSS k výše uvedenému dodal, že „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který

k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“

[20] Obdobně postupoval NSS v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018 - 29, kde konstatoval, že „pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Neobstojí ani stěžovatelův argument, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí dostatečně odůvodnit, protože daňový subjekt je podle § 141 odst. 5 daňového řádu povinen v dodatečném daňovém tvrzení uvést rozdíl oproti poslední známé dani. Daňový subjekt totiž na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu může reagovat, pokud by měl za to, že rozdíl oproti předchozí tvrzené dani neeviduje, také podáním dodatečného daňového přiznání na nulovou daň.“

[21] Důvodem, proč správce daně v projednávané věci nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ale rovnou přistoupil k zahájení daňové kontroly, měla být toliko skutečnost, že informace, kterými disponoval, nebyly dostatečně určité; nemohl tedy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. S tím se však NSS neztotožňuje. Jak správně dovodil krajský soud, z předložených výpisů ze spořicího účtu žalobce vedeného u GE Money Bank a.s., bylo po srovnání s podanými daňovými přiznáními zřejmé, že jsou zde peněžní prostředky, o kterých není zřejmé, zda jsou či nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, a které podle správce daně neodpovídaly jím učiněným daňovým přiznáním. Ačkoliv lze stěžovateli přisvědčit, že v té době neměl správce daně ještě k dispozici daňovou evidenci, i bez ní mohl dojít k závěru, že doměření daně lze předpokládat, i když ještě nemohla být najisto postavena její výše. Ostatně jediné důkazní prostředky, které správce daně kromě výpisů z účtů žalobce a jeho daňových přiznání využil, byly pouze informace z pokladní knihy o výběrech v řádu stovek tisíc Kč, které z celé částky vložené na spořicí účet tvořily zhruba jednu třetinu. Jelikož hlavními důkazními prostředky při doměření daně byly zejména výpisy z účtů ve srovnání s daňovými přiznáními, argument stěžovatele o tom, že z výpisů nemohl před zahájením daňové kontroly nic o doměření daně usoudit, je mylný.

[22] Z bankovních výpisů, které měl správce daně v době před zahájením daňové kontroly k dispozici, jasně vyplývalo, že žalobce vkládal na spořicí účet hotovost ve značné výši, zároveň měl informace o pohybech mezi jeho účty, tedy mezi účtem spořicím, podnikatelským i osobním. K dispozici měl i jeho daňová přiznání. Z těchto zjištění správci daně vyplynulo, že jsou zde peněžní prostředky, o kterých není zřejmé, zda byly či nebyly předmětem daně z příjmů fyzických osob, a které podle správce daně neodpovídaly jeho daňovým tvrzením. Ačkoliv bylo třeba následně provést dokazování a stanovit částku, u které nebylo zdanění prokázáno či nebylo prokázáno, že nepodléhá dani z příjmu, z výpisů z účtů bylo již na počátku možné usuzovat, že bude třeba daň doměřit, neboť hotovost nacházející se na žalobcově spořicím účtu značně převyšovala jím uvedené příjmy v daňových přiznáních.

pokračování

[23] NSS tedy vychází z toho, že přezkoumávané daňové řízení bylo zatíženo procesní vadou spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[24] Nyní přistoupí k posouzení druhé stěžovatelovy námitky, tedy jaké následky má tato procesní vada na daňové řízení a výsledné doměření daně.

[25] V rozsudku ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 - 30, NSS v obdobné věci shledal, že napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předepsáno penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále. Zároveň ale ve vztahu k samotné doměření dani uvedl, že *„[a]čkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. I kdyby totiž žalobce respektoval výzvu správce daně, reagoval na ni (přičemž by pravděpodobně meritorně setrval na svých závěrech o oprávněnosti tvorby rezerv), správce daně by dodatečné daňové tvrzení pravděpodobně nadále proěřoval, přičemž by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně - byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností - neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci.“*

[26] Na to navázal NSS v rozsudku ze dne 28. 11. 2018, č. j. 10 Afs 149/2018 - 59, kde uvedl: *„Z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 56, č. 3566/2017 Sb. NSS, totiž vyplývá, že soudní ochrana proti daňové kontrole (rozuměj: prostřednictvím zásahové žaloby) směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními. Žalovaný proto musel podrobit dodatečné platební výměry samostatnému přezkumu a nemohl odvolání mechanicky vyhovět jen proto, že daňová kontrola, na jejímž základě byly vydány, proběhla nezákonně. ... Je pravda, že důvod, pro který Krajský soud v Českých Budějovicích shledal daňovou kontrolu v této věci nezákonnou, nespočívá v nějakém dílčím postupu, který správce daně při kontrole zvolil, ale v samotné skutečnosti, že kontrola byla zahájena, vedena a ukončena, aniž správce daně předtím vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení. Nelze vyloučit, že taková okolnost se může stát důvodem ke zrušení rozhodnutí ve věci dodatečných platebních výměrů vzešlých z daňové kontroly. Přesto ani povaha této okolnosti, která zasahuje daňovou kontrolu jako celek, není automatickým důvodem, pro nějž by měl žalovaný okamžitě zrušit platební výměry. Skutečnost, že daňová kontrola byla podle krajského soudu nezákonná, přímo nesouvisí s mírou procesní aktivity či naopak pasivity žalovaného v odvolacím řízení, a nijak tedy nevypovídá o jeho nečinnosti ve smyslu § 79 s. ř. s. To, zda z takové daňové kontroly musely nevyhnutelně vzejít nezákonné platební výměry, bude soud moci zkoumat až v řízení o žalobě proti rozhodnutí.“*

[27] Ještě jednoznačnější závěr zaujal NSS v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017 - 56, ve kterém uzavřel, že „[k]romě toho je správný i závěr krajského soudu (str. 28 napadeného rozsudku), že ani stěžovatelem tvrzená vada (zahájení daňové kontroly, byť byly splněny předpoklady pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu) neznamená bez dalšího takové pochybení správce daně, které by muselo způsobovat nezákonnost jeho rozhodnutí. Rozhodujícím kritériem případné nezákonnosti by byla okolnost, zda takové pochybení správce daně by mohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech.“

[28] V projednávané věci je zřejmé, že nevydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k zásahu do žalobcových procesních práv, které navíc ovlivnilo vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a dodání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno. Stěžovatelovo rozhodnutí proto neobstojí z tohoto důvodu.

[29] Takový závěr však nelze bez dalšího učinit ve vztahu k samotné doměřené dani. S ohledem na to, že je na základě výše uvedené judikatury v projednávané věci postaveno najisto pouze to, že bylo namístě zrušit napadené rozhodnutí z důvodu nezákonně předepsaného penále, bylo dále nutné zabývat se, v případě, že je krajský soud shledá relevantními, zbývajícími žalobními námitkami týkajícími se vlastní daňové povinnosti žalobce a tím, zda jej mohlo pochybení správce daně poškodit i ve vztahu k nim, a zda je tedy samotné doměření daně rovněž nezákonné. Konstatování, že v důsledku pochybení správce daně nemůže obstát napadené rozhodnutí v části týkající se předepsání penále, totiž zodpovězení takových námitek nebrání, jelikož důvod zrušení napadeného rozhodnutí se netýká posouzení samotné daňové povinnosti žalobce. Krajský soud se proto těmito námitkami měl zabývat a samostatně přezkoumat v souladu s výše uvedenou judikaturou i daňovou povinnost žalobce, neboť procesní pochybení správce daně v podobě nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost doměření daně.

[30] Nepostupoval-li tak krajský soud, zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a NSS nezbylo než jeho rozsudek z tohoto důvodu zrušit.

[31] K námitkám žalobce uvedeným v jeho vyjádřeních ke kasační stížnosti je třeba konstatovat, že rozsah přezkumu určuje stěžovatel v podané kasační stížnosti, přičemž vyjádření ostatních účastníků či osob zúčastněných na řízení rozsah neslouží k uplatnění vlastních námitek, ale k vyjádření stanoviska k námitkám vzneseným stěžovatelem, případně stanoviska k otázkám posuzovaným z úřední povinnosti. Jeho námitkami o vedení správního spisu či přístupu k vyslechnutí svědka a hodnocení jeho svědecké výpovědi se proto NSS nemohl zabývat, neboť překračují vymezený rozsah kasační stížnosti a nejsou relevantní pro posouzení povinnosti správce daně vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu či pro posouzení následků nevydání této výzvy na daňové řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud proto na základě těchto důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. dubna 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu