



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **ČKD PRAHA DIZ, a. s.**, se sídlem Kolbenova 942/38a, Praha 9, zastoupen JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti stěžovatele: **Zrůstek a partneři v. o. s.**, insolvenční správce žalobce, se sídlem Arbesovo náměstí 257/7, Praha 5, zastoupen JUDr. Ing. Michaellem Šefčíkem, advokátem se sídlem náměstí Republiky 53, Pardubice, proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2018, č. j. 9 Af 48/2016 - 35,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 10. 11. 2015, č. j. 235881/15/4200-11772-204179 (dále též „platební výměr“), Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce února roku 2015 ve výši 15 007 587 Kč (tj. v odchylné výši, než jakou žalobce tvrdil ve svém daňovém priznání za uvedené zdaňovací období).

[2] Žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 22. 4. 2016, č. j. 17656/16/5300-21441-702127 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), platební výměr změnil tak, že vyměřenou daň snížil na částku 9 450 809 Kč.

II.

[3] Žalobce se proti rozhodnutí o odvolání bránil žalobou podanou u Městského soudu v Praze. Městský soud žalobu zamítl. Uvedl, že podle konstantní judikatury (např. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2017, č. j. 3 Afs 237/2015 - 36) není platební výměr, do jehož odůvodnění nebyl převzat protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, nepřezkoumatelný, resp. nezákonný pro rozpor s § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Správce daně dostal požadavku § 102 odst. 3 daňového řádu a platební výměr adekvátně odůvodnil. Soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že by požadavek správce daně k předložení dokumentů na místním šetření dne 22. 4. 2015 byl excesivní z pohledu pravomoci správce daně v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu. Tento požadavek na skutkovém a právním půdorysu souzené věci obstál optikou zásady proporcionality a šetření práv žalobce jako daňového subjektu. Za těchto okolností nelze podle městského soudu tvrdit, že správce daně postupoval nezákonně, pokud přistoupil k vydání výzvy k odstranění pochybností, kterou odůvodnil mj. tím, že žalobce správci daně při předmětném místním šetření požadované dokumenty neposkytl. Městský soud nepřisvědčil ani dalším žalobním námitkám a žalobu zamítl.

III.

[4] Proti rozsudku městského soudu podal kasační stížnost insolvenční správce žalobce (dále též „stěžovatel“). Uvedl, že nejpozději dnem prohlášení konkurzu na majetek žalobce mělo být řízení o žalobě podle příslušných ustanovení zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále též „insolvenční zákon“) přerušeno a měla zaniknout plná moc udělená žalobcem. Účastníkem řízení se měl namísto žalobce stát insolvenční správce (pokračovalo-li by se v řízení na návrh insolvenčního správce). Nic z toho se však nestalo, a již na základě toho je nutné rozsudek městského soudu zrušit.

[5] Stěžovatel dále vytýkal městskému soudu, že neshledal důvodnou námitku poukazující na porušení § 147 odst. 4 daňového řádu. Podle stěžovatele správce daně dané ustanovení porušil, když pojal do odůvodnění platebního výměru úřední záznam o postupu k odstranění pochybností. Namítl, že podle § 147 odst. 4 daňového řádu se za odůvodnění platebního výměru může považovat pouze protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. O úředním záznamu nicméně zákon nic takového nestanoví. Úřední záznam je pouhým soupisem skutkového děje a nejsou v něm obsaženy hodnotící úvahy správce daně. Městský soud dezinterpretoval jím na danou otázku aplikovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 237/2015 - 36.

[6] V další kasační námitce stěžovatel tvrdil, že městský soud se opomněl vypořádat s žalobní námitkou, že postup správce daně při místním šetření dne 22. 4. 2015 ve své podstatě představuje skrytou daňovou kontrolu. Žalobce kvalifikovaně a zcela správně namítl, že správce daně vůči němu libovolně (a tedy i excesivně) použil nesprávný postup při správě daní (místní šetření v rámci vyhledávací činnosti namísto daňové kontroly), čímž mu upřel práva, která by jinak měl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36). Žalobce proto postupoval odůvodněně, když namísto

pokračování

předložení dokladů podal proti takovému postupu stížnost. Správce daně nadto vyžadoval po žalobci předložení (výše uvedených) daňových dokladů neformálně (e-mailem), a to ještě navíc dva dny před avizovaným místním šetřením. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem městského soudu, že správce daně nepochybil, pokud vydal výzvu k odstranění pochybností, kterou založil mj. na tom, že žalobce odmítl při ústním jednání dne 22. 4. 2015 předložit správcem daně požadované dokumenty.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, podle kterého dlužník zůstává i po úpadku účastníkem soudního řízení. Dále sdělil, že správce daně postupoval v projednávané věci v souladu s daňovým řádem, a to jak při zahájení postupu k odstranění pochybností, tak i při jeho ukončení. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[9] 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.).

[10] Nejvyšší správní soud předně posoudil kasační námitky týkající se vlivu úpadku a následného konkurzu na řízení o žalobě.

[11] Nejvyšší správní soud ověřil, že předmětná žaloba byla městskému soudu doručena dne 21. 6. 2016. Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 9. 9. 2016, č. j. MSPH 99 INS 13278/2016-A-77, byl zjištěn úpadek žalobce a jeho insolvenčním správcem byl ustanoven stěžovatel. Usnesením téhož soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. MSPH 99 INS 13278/2016-B191, byl na majetek žalobce prohlášen konkurz. Městský soud v průběhu řízení o žalobě úpadek a následující konkurz vůbec nezohlednil, jakkoli nekomunikoval s insolvenčním správcem žalobce (stěžovatelem) a dne 5. 6. 2018 vydal rozsudek, ve kterém označil za účastníky řízení pouze žalobce a žalovaného. Neoznačil žádné osoby zúčastněné na řízení.

[12] Stěžovatel je přesvědčen, že městský soud nepostupoval správně. Měl řízení o žalobě přerušit a vyčkat, zda insolvenční správce (stěžovatel) navrhne, aby bylo v řízení pokračováno. Pokud by tak insolvenční správce učinil, měl jej městský soud nadále považovat za žalobce.

[13] Stěžovateli lze přisvědčit do té míry, že judikatura správních soudů donedávna dovozovala, že probíhající insolvenční řízení má na řízení o správních žalobách dotýkajících se majetkové podstaty žalobce v zásadě účinky nastíněné stěžovatelem.

[14] Dne 10. 7. 2018 nicméně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vydal rozsudek č. j. 4 As 149/2017 - 121 (dále též „rozsudek sp. zn. 4 As 149/2017“), ve kterém uvedl následující: *„Výsledek řízení ve správním soudnictví samozřejmě může mít význam, a často zcela zásadní, pro insolvenční řízení v tom smyslu, že může přímo či nepřímo ovlivnit majetkové poměry dlužníka, a tedy se „týkat majetkové podstaty“ ve smyslu terminologie užívané insolvenčním zákonem. Nicméně jde o soudní řízení specifické, vymykající se svou povahou, smyslem a účelem i předmětem těm soudním řízením, na něž typicky míří právní úprava v § 140a a násl. insolvenčního zákona. Proto je nutno dospět k závěru, že uvedená úprava na správní soudnictví vůbec nedopadá. Rozhodnutí o úpadku (a obecně vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem) proto nemůže mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, zejména na možnost v takovém již zahájeném řízení pokračovat a vydat v něm rozhodnutí a dosud nezahájené řízení zahájit a vést, jakož i ve všech uvedených případech uplatnit opravné prostředky, připouští-li je právní úprava správního soudnictví (typicky kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví), a řízení o takových opravných prostředcích vést. [...] Je zřejmé, že pokud rozhodnutí o úpadku nemá mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, nemůže mít ani vliv na procesní postavení dlužníka v rámci tohoto soudního řízení. Dlužník tedy je (či se může stát) i nadále účastníkem řízení ve správním soudnictví a má plné oprávnění v něm činit veškeré procesní úkony. Dlužník má tedy v řízení ve správním soudnictví podobné postavení, jaké má, jak již bylo shora poznamenáno, v řízeních správních, daňových a jiných obdobných, na něž dopadá § 140d insolvenčního zákona [podle odst. 1 věty třetí tohoto paragrafu, (n)estano-ví-li zákon jinak, je účastníkem těchto jiných řízení i nadále dlužník]. [...] Skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.“*

[15] Podle citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu tudíž žalobce, u kterého je vedeno insolvenční řízení, nepozbývá žádná svá oprávnění plynoucí mu ze soudního řádu správního. Může nadále podat žalobu a v probíhajících řízeních je účastníkem řízení (žalobcem) s plnými právy. Právní úprava o přerušení soudního řízení obsažená v insolvenčním zákoně se nepoužije.

[16] Napadený rozsudek městského soudu byl vydán dne 5. 6. 2018, tj. před vydáním rozsudku rozšířeného senátu sp. zn. 4 As 149/2017. Městský soud nicméně postupoval v souladu se závěry uvedeného rozhodnutí rozšířeného senátu (když jako s účastníkem řízení jednal nadále s žalobcem). Nejvyšší správní soud proto nepřistoupil ke zrušení rozsudku městského soudu. Podle usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, totiž *„[u]stálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má. [...] Soudy rozhodující ve správním soudnictví [...] mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.“* Nutno dodat, že zrušil-li by Nejvyšší správní soud nyní napadený rozsudek, městský soud by v dalším řízení musel postupovat zcela shodně, tj. opět za účastníka řízení považovat žalobce.

pokračování

[17] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že z rozsudku rozšířeného senátu sp. zn. 4 As 149/2017 dále plyne, že insolvenční správce může být považován za osobu zúčastněnou na řízení podle § 34 s. ř. s. („*může podle okolností vyvstat důvod, aby se insolvenční správce dlužníka stal – s ohledem na své specifické postavení – v řízení před správním soudem osobou zúčastněnou na řízení podle § 34 s. ř. s.*“). Z tohoto důvodu nyní rozhodující senát připustil kasační stížnost stěžovatele (insolvenčního správce) k věcnému projednání. Jiný přístup by vedl k odepření spravedlnosti (*denegatio iustitiae*), tedy stavu, který by byl v rozporu s čl. 36 Listiny základních práv a svobod (vedle uvedeného rozsudku rozšířeného senátu viz podpůrně i rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 Afs 173/2017 - 37). S ohledem na to, že městskému soudu nemohl být v době jeho rozhodování znám rozsudek rozšířeného senátu, nelze mu vytýkat ani to, že stěžovatele nepovažoval za osobu zúčastněnou na řízení (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 7 As 70/2009 - 190, a ze dne 31. 10. 2018, č. j. 9 Afs 356/2017 - 45). Nutno dodat, že stěžovatel v kasační stížnosti ani explicitně nenamítal, že by měl být rozsudek zrušen z důvodu, že jej městský soud nepovažoval za osobu zúčastněnou na řízení. V tomto ohledu nepoukazoval ani na žádné zkrácení práv.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal nezákonnost postupu správce daně při prověřování žalobcovy daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty (za zdaňovací období měsíce února roku 2015).

[19] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti.

[20] Dne 25. 3. 2015 žalobce podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2015, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 808 439 Kč.

[21] Při ústním jednání dne 1. 4. 2015 (týkajícím se daňové kontroly jiných daňových povinností, než daně z přidané hodnoty za únor 2015) úřední osoba správce daně zmocněnci žalobce sdělila, že u žalobce zamýšlí zahájit daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015. Zmocněnec žalobce uvedl, že tento záměr shledává zcela bezdůvodným, daňovou kontrolu ohledně nevyměřené daně chápe jako zcela výjimečnou záležitost, která nemá být nadužívána. Potřebě správce daně by odpovídal postup k odstranění pochybností. Úřední osoba správce daně proto uvedla, že vzhledem k nastalé situaci provede u žalobce místní šetření v rámci vyhledávací činnosti, za účelem ověření přijatých dokladů za zdaňovací období února roku 2015. Zmocněnec žalobce bezprostřední provedení vyhledávací činnosti odmítl s tím, že je časově zaneprázdněn a nemá připraveny potřebné doklady. Uvedl, že termín daně vyhledávací činnosti bude schopen sdělit v průběhu příštího týdne. Mezi stranami bylo sjednáno, že poté, co zmocněnec žalobce správci daně poskytne evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, sdělí mu správce daně před smluveným termínem místního šetření konkrétní doklady, které bude prověřovat (viz protokol č. j. 78663/15/4227-21794-605060).

[22] Žalobce následně správci daně poskytl evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období února 2015.

[23] Dne 20. 4. 2015 správce daně zaslal žalobci (jeho zmocněnci) e-mail, ve kterém jej požádal, aby na místním šetření dne 22. 4. 2015 předložil následující doklady: doklady

k řádkům 40 a 25 daňového přiznání, a to včetně relevantních příloh, doklady k řádku 47 daňového přiznání, doklady k řádku 26 daňového přiznání – z tohoto řádku pouze doklady týkající se daňového subjektu MICO, spol. s r. o.

[24] Z protokolu č. j. 95379/15/4227-21794-608612 dále plyne, že dne 22. 4. 2015 se do sídla žalobce dostavila úřední osoba správce daně za účelem provedení místního šetření „*ve věci nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015*“. Úřední osoba uvedla, že prostřednictvím e-mailu ze dne 20. 4. 2015 byl žalobce požádán, aby pro účely místního šetření předložil v e-mailu identifikované podklady. Na otázku úřední osoby, zda uvedené doklady předloží, zmocněnec odpověděl, že „*poté, kdy zjistil rozsah požadovaných dokumentů, který mu byl sdělen e-mailem ze dne 20. 4. 2015, namítá naprostou nepřiměřenost požadavků správce daně takto sděleného, a to že avizovaná vyhledávací činnost dle § 78 daňového řádu [...] opět odpovídá v podstatě daňové kontrole. Daňový subjekt takovýto postup shledává rozporným s principem proporcionality dle § 5 odst. 3 daňového řádu a rovněž tak s principy zákonnosti a legální licence jak vyplývají z § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu. Daňový subjekt v tomto smyslu proti postupu správce daně podává svoji stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu a očekává, že správce daně své postupy posune do legální roviny.*“ Úřední osoba správce daně následně zmocněnci žalobce ozřejmila, že měla v úmyslu ve vazbě na evidenci pro účely DPH prostudovat předmětné doklady a z těchto vybrat ty relevantní. Zmocněnec žalobce však během předmětného ústního jednání doklady nepředložil.

[25] Dne 24. 4. 2015 správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností č. j. 97497/15/4200-11772-204179, kterou zahájil postup k odstranění pochybností ohledně údajů na řádcích 40, 25 a 26 žalobcova daňového přiznání k DPH za únor 2015. V této poukázal na to, že z evidence pro účely DPH zjistil, že v předmětném zdaňovacím období žalobce uplatňuje daň na vstupu na základě dokladů od stejných dodavatelů, jako tomu je v dalších zdaňovacích obdobích, ohledně kterých správce daně provádí daňovou kontrolu. Dále správce daně uvedl, že porovnáním daňového přiznání žalobce za zdaňovací období měsíce února 2015 s daňovými přiznáními za předchozí období zjistil výkyvy ohledně uskutečněných plnění žalobce a objemu plnění v režimu přenesené daňové povinnosti. Konečně pak správce daně sdělil, že vzhledem k tomu, že žalobce neumožnil nahlédnout do dokladů při místním šetření, nezbylo správci daně nic jiného, než zahájit postup k odstranění pochybností ohledně všech plnění uvedených na řádcích 40, 25 a 26 daňového přiznání k DPH za únor 2015. Pro odstranění pochybností (resp. pro předložení dokladů prokazujících správnost tvrzení žalobce) byla žalobci stanovena lhůta 15 dní.

[26] Dne 30. 4. 2015 byla správci doručena reakce žalobce na výzvu k odstranění pochybností, ve které žalobce uvedl, že vznáší námitku „*účelovosti*“ a „*naprosté zmatečnosti*“ správcem daně formulovaných pochybností a namítá „*nezákonnost postupu správce daně, který zamýšlel správce daně uvedenou výzvou zahájit*“. Dále uvedl, že v rámci probíhajících daňových kontrol správci daně již dostatečně vysvětlil parametry svého podnikání (tyto v dalším textu podání zopakoval) a předložil veškeré potřebné doklady.

[27] Správce daně posoudil uvedené podání žalobce jako stížnost podle § 261 daňového řádu. Tuto stížnost správce daně shledal nedůvodnou (viz vyrozumění ze dne 24. 6. 2015, č. j. 138783/15/4100-10722-0501157). Závěrem vyrozumění správce daně uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobce nereagoval na výzvu k odstranění pochybností věcně, stanoví

pokračování

mu správce daně novou lhůtu k odstranění pochybností, a to 15 dní ode dne doručení tohoto vyrozumění.

[28] V uvedené lhůtě žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu; na výzvu k odstranění pochybností jinak nereagoval.

[29] Dne 15. 9. 2015 vydal správce daně „*Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností*“, ve kterém uvedl, že je vydáno za účelem seznámení žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Ve sdělení byl žalobce informován i o tom, že ve lhůtě 15 dnů může podat návrh na pokračování v dokazování. Pokud tak neučiní, příp. pokud tento správce daně neshledá důvodným, bude vydáno rozhodnutí o stanovení daně. V opačném případě bude zahájena daňová kontrola. Přílohou sdělení byl úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností č. j. 204332/15/4227-21794-608612, ve kterém správce daně vypořádal ta z tvrzení žalobce (obsažená v jeho podání doručeném správci daně dne 30. 4. 2015), která měla relevanci k výzvě k odstranění pochybností. Dále pak z úředního záznamu vyplývá, že vzhledem k tomu, že žalobce neposkytl žádné požadované doklady, nerozptýlil pochybnosti správce daně. Žalobci proto nebude vyměřen jím nárokový nadměrný odpočet, nýbrž mu bude stanovena daňová povinnost (dojde k ponížení přijatých zdanitelných plnění na nulu a plnění na řádcích 25 a 26 se stanou plněními se základní sazbou daně).

[30] Dne 26. 9. 2015 bylo správci daně doručeno podání žalobce a nazvané „*Reakce na sdělení postupu k odstranění pochybností na dani přidané hodnoty [...] Stížnosti proti postupu správce daně podle § 261 odst. 1 DŘ*“. Žalobce uvedl, že závěry správce daně vnímá jako hrubě nezákonné a zopakoval svá tvrzení z předchozích podání a ústních vyjádření (zejména nesouhlas s vymezením pochybností správce daně). Dále nesouhlasil s tím, jak byl správcem daně postup k odstranění pochybností formálně ukončen.

[31] Dne 10. 11. 2015 správce daně vyřídil předmětnou stížnost a shledal ji nedůvodnou (viz vyrozumění č. j. 234570/15/4100-10722-050157).

[32] Téhož dne vydal i platební výměr č. j. 235881/15/4100-11772-204179, kterým žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února roku 2015 ve výši 15 007 587 Kč.

[33] Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal. Žalovaný vydal dne 22. 4. 2016 pod č. j. 17656/16/5300-21441-702127 rozhodnutí o odvolání, ve kterém se ztotožnil s tím, jak správce daně posoudil údaje na řádku 40, nikoliv však již s tím, jak správce daně posoudil údaje na řádku 25 a na části řádku 26 tohoto přiznání. Žalovaný proto platební výměr změnil tak, že vyměřenou daň snížil na částku 9 450 809 Kč.

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že správce daně porušil § 147 odst. 4 daňového řádu tím, že do odůvodnění platebního výměru převzal text úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností.

[35] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

[36] Podle § 147 odst. 4 daňového řádu: *Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.*

[37] Uvedené ustanovení je nutno vykládat jako výjimku z pravidla, že rozhodnutí o stanovení daně musí obsahovat odůvodnění (viz § 102 odst. 2 daňového řádu). Jinými slovy, dojde-li ke splnění podmínek daného ustanovení, rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr) neobsahuje ve svém textu odůvodnění, neboť toto je nahrazeno buď zprávou o daňové kontrole, nebo protokolem o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).

[38] V žádném případě jej však nelze vykládat tak (jak činí stěžovatel), že by dané ustanovení zapovídalo, aby správce daně do odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně převzal („překopíroval“) část úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností. Takovému postupu nic nebrání. Správce daně může odůvodnění rozhodnutí vystavět na obsahu svých předešlých písemností, pokud takové odůvodnění naplní požadavky daňového řádu (např. v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 - 84, zdejší soud v tomto ohledu uvedl, že „[s]amotné odůvodnění je třeba posuzovat také z materiální stránky, to znamená, že musí vyhovovat požadavkům kladeným na odůvodnění ve smyslu § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu“).

[39] Pokud tedy správce daně v nyní posuzované věci do odůvodnění platebního výměru vtělil text úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností, neporušil § 147 odst. 4 daňového řádu (nutno přitom poznamenat, že odůvodnění platebního výměru není tvořeno pouze a jenom tímto úředním záznamem, nýbrž obsahuje i reakci správce daně na žalobcovo podání doručené mu po vydání úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností). Odůvodnění platebního výměru přitom odpovídá i dikci § 102 daňového řádu; obsahuje hodnotící úvahy správce daně týkající se proběhnuvšího postupu k odstranění pochybností (tyto nicméně nemohou logicky spočívat v hodnocení rozsáhlého množství podkladů, neboť žalobce správci daně jím požadované doklady umožňující přezkoumání jeho daňové povinnosti nepředložil). Městskému soudu tudíž nelze vytýkat, že danou námitku žalobce posoudil jako nedůvodnou. Městský soud se nedopustil ani dezinterpretace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2017, č. j. 3 Afs 237/2015 - 36. Uvedené rozhodnutí soud použil pro podporu závěru, že platební výměr může obsahovat i jiné odůvodnění, než protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Uvedený závěr z daného rozsudku plyne („*Správce daně poté skutkový stav a své úvahy podle ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu odůvodnil podrobně v platebním výměru. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se žalovaným, že zde nebyl důvod, aby odůvodnění výměrů ve smyslu ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu nahrazoval protokol o odstranění pochybností*“).

[40] V další kasační námitce stěžovatel tvrdil, že se městský soud opomněl vypořádat s žalobní námitkou, že postup správce daně při místním šetření dne 22. 4. 2015 ve své

pokračování

podstatě představoval skrytou daňovou kontrolu. Ani tomuto tvrzení kasační soud nemohl přisvědčit.

[41] Vypořádání uvedeného žalobního tvrzení plyne z odstavce 53 napadeného rozsudku (který ostatně sám stěžovatel v kasační stížnosti cituje): „*Soud přitom v tomto ohledu nemohl žalobci přisvědčit, že by požadavek správce daně, sdělený žalobci s dostatečným předstihem (žalobce ostatně ani nenamítá, že by mu v předložení předmětných dokladů bránily časové okolnosti, resp. že by byl býval připraven tuto povinnost splnit v pozdějším termínu) byl excesivní z pohledu pravomoci správce daně v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu. Požadavek správce daně podle zdejšího soudu na skutkovém a právním půdorysu dané věci obstál optikou zásady proporcionality a šetření práv žalobce jako daňového subjektu.*“

[42] Je tedy zřejmé, že městský soud se uvedenou námitkou zabýval, když postup správce daně předcházející zahájení postupu k odstranění pochybností (zejména při místním šetření provedeném dne 22. 4. 2015) považoval za nevybočující z mantinelů vyhledávací činnosti. Předmětná kasační námitka je tudíž nedůvodná.

[43] Nejvyšší správní soud nicméně musel stěžovateli přisvědčit v tom, že věcné vypořádání dané námitky ze strany městského soudu neodpovídá právní úpravě a judikatuře.

[44] Stěžovatel tvrdil, že správce daně vůči žalobci libovolně (excesivně) použil nesprávný postup při správě daní (místní šetření v rámci vyhledávací činnosti). Tím žalobci upřel práva, která by jinak měl (např. v daňové kontrole). Žalobce proto postupoval odůvodněně, když namísto předložení dokladů podal proti takovému postupu stížnost.

[45] Podle § 78 daňového řádu: (1) *Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.* (2) *Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.* (3) *V rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.*

[46] Podle § 80 odst. 1 daňového řádu: *Správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.*

[47] V rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, č. 937/2006 Sb. NSS, který se sice vztahuje k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry však lze aplikovat i za nynější právní úpravy, zdejší soud zdůraznil povahu místního šetření provedeného v rámci vyhledávací činnosti: *»Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve*

správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“.»

[48] V rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, pak zdejší soud posoudil jako nezákonnou situaci, kdy správce daně po daňovém subjektu vyžadoval při místním šetření kompletní účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, a pak v rámci vyhledávací činnosti tyto dokumenty prověřoval. Uvedl, že takový postup správce daně je přespříliš extenzivní, a neodpovídá tak východiskům právní úpravy vyhledávací činnosti (místního šetření). V takové situaci správce daně nebyl oprávněn postupovat v rámci místního šetření, nýbrž měl zahájit formalizovaný kontrolní postup (daňovou kontrolu), ve kterém by daňový subjekt disponoval jasně upravenými procesními právy.

[49] Aplikací právě uvedeného na souzenou věc je nutné dospět k závěru, že správce daně pochybil, pokud v rámci vyhledávací činnosti (bez zahájení postupu k odstranění pochybností, či daňové kontroly) nejprve od žalobce vyžádal kompletní evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období února 2015, tuto prověřoval a následně po žalobci (nadto neformálně e-mailem) požadoval rozsáhlé množství dalších dokladů, které chtěl opět v rámci vyhledávací činnosti prověřit (doklady k řádkům 40 a 25 daňového přiznání, a to včetně relevantních příloh, doklady k řádku 47 daňového přiznání, doklady k řádku 26 daňového přiznání – z tohoto řádku pouze doklady týkající se daňového subjektu MICO, spol. s r. o.). Takový postup neodpovídá základním východiskům vyhledávací činnosti ve smyslu daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36). Žalobci tudíž skutečně nelze klást k tíži, že požadované doklady při místním šetření dne 22. 4. 2015 nepředložil a poukázal na extenzivnost daného požadavku.

[50] Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že uvedená vada řízení neměla za nastalých okolností vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z výše provedené rekapitulace daňového řízení totiž plyne, že správce daně následně zahájil výzvou k odstranění pochybností postup k odstranění pochybností. Opustil tudíž vyhledávací činnost a nadále postupoval v rámci formalizovaného kontrolního postupu, v rámci kterého měl žalobce přesně definovaná procesní práva (a povinnosti). Postup k odstranění pochybností přitom správce daně zahájil nejen na základě skutečností zjištěných z evidence pro účely DPH a na základě okolností místního šetření provedeného dne 22. 4. 2015, nýbrž poukázal i na údaje plynoucí ze srovnání jednotlivých daňových přiznání žalobce (konkrétně uvedl, že „Z porovnání řádku 40 jednotlivých daňových přiznání za zdaňovací období od října 2014 vyplývají výkyvy – za říjen 2014 na tomto řádku daňový subjekt vykázal 127 mil. Kč, za listopad 2014 vykázal 318 mil. Kč, za prosinec 2014 vykázal 100 mil. Kč, za leden 2015 vykázal 124 mil. Kč a za únor 2015 vykázal 53 mil. Kč. Porovnání uskutečněných plnění na řádku 1 v této časové řadě vykazuje obdobné výkyvy, které se ale neodrážejí ve změnách na řádku 10 těchto přiznání. Částky na řádku 25 reprezentující režim přenesené daňové povinnosti [...] vykazují počínaje zdaňovacím obdobím listopad 2014 výrazně klesající tendenci. Za zdaňovací období listopad 2014 daňový subjekt vykázal 530 mil. Kč, za prosinec 2014 vykázal 266 mil. Kč, za leden 2015 vykázal 67 mil. Kč a za únor 2015 vykázal 26 mil. Kč, což ukazuje na pokles celkových uskutečněných plnění. Poměr mezi přijatými a uskutečněnými plněními tak ve zdaňovacím období únor 2015 činí 1:2, tzn., že přijatá zdanitelná plnění jsou oproti uskutečněným zdanitelným plněním dvojnásobná.“). Takové tvrzení jistě představuje

pokračování

způsobilý důvod k zahájení postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu. V rámci postupu k odstranění pochybností pak byl žalobce opakovaně vyzván k odstranění předmětných pochybností, resp. k předložení důkazních prostředků vztahujících se k jeho daňové povinnosti. I přesto však žalobce žádné doklady nepředložil, a namísto toho se proti postupu správce daně opakovaně bránil stížnostmi (které byly pokaždé posouzeny jako nedůvodné). Za této situace nepředstavuje pochybení správce daně před zahájením postupu k odstranění pochybností okolnost zakládající nezákonnost platebního výměru, resp. rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud proto nepřistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, č. 23/2003 Sb. NSS, či ze dne 25. 10. 2007, č. j. 9 As 65/2007 - 73). Nad rámec nutného pak zdejší soud v dané souvislosti poukazuje i na to, že to byl prvotně sám žalobce, kdo odmítl zahájení daňové kontroly a požadoval méně extenzivní postup (konkrétně uvedl, že by měl být zahájen postup k odstranění pochybností). Následně se však bránil i proti místnímu šetření i proti postupu k odstranění pochybností (viz výše provedenou rekapitulaci daňového spisu).

[51] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že kromě výše uvedené korekce dílčího závěru městského soudu ohledně postupu správce daně před zahájením postupu k odstranění pochybností, neshledal v rozsudku městského soudu žádné nesprávnosti. Vzhledem k tomu, že rozsudek městského soudu i přes danou korekci nadále v podstatné míře ob stojí, není dán důvod k jeho zrušení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75).

[52] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[53] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Žalobce pak v řízení o kasační stížnosti neučinil žádný úkon (ostatně jen těžko jde dospět k závěru, že by žalobce byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. dubna 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu