



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 žalobkyně: **JP - Work Agency s.r.o. “v likvidaci”**, se sídlem Hlavní třída 13/3, Šumperk, zast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Moravské náměstí 629/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2017, č. j. 32279/17/5300-21441-711671, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 9. 2018, č. j. 22 Af 116/2017 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 9. 2018, č. j. 22 Af 116/2017 - 37, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) prováděl u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za listopad a prosinec 2013 a daně z příjmů za rok 2014, neboť měl pochybnosti týkající se nárokovatelných odpočtů DPH ze zdanitelných plnění, která měla žalobkyně obdržet mimo jiné od dodavatelů FVE Masečín s. r. o. a N-JOY export s. r. o. V průběhu této daňové kontroly správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání k DPH za jednotlivé měsíce roku 2014 a upozornil ji na možné doměření daně. Po marném uplynutí stanovené lhůty zaslal správce daně žalobkyni výzvu s informací o rozšíření již probíhající daňové kontroly také na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014. Daňovou kontrolu však správce daně neprovedl, neboť se ji podle jeho názoru nepodařilo zahájit – zmíněná výzva totiž byla zmocněnkyni žalobkyně doručena fikcí a nebylo doloženo, že se o ní dozvěděla. Správce daně jí následně dvanácti dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 10. 2016 doměřil DPH za jednotlivé měsíce roku 2014 a uložil jí povinnost zaplatit penále; neuznal jí uplatněné nároky na odpočet DPH za jednotlivé kalendářní měsíce roku 2014. K rozšíření daňové kontroly nepřihlížel a DPH doměřil dokazováním, především podle zjištění

a závěrů přijatých v rámci daňové kontroly DPH za listopad a prosinec 2013 a daně z příjmů za rok 2014. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále „krajský soud“), který je v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil. Uvedl, že podle § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), lze daň z moci úřední doměřit pouze dvěma způsoby: na základě daňové kontroly a podle pomůcek. Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) pak připustil doměření daně také na základě informací získaných v rámci postupu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu. V projednávané věci však správce daně nepostupoval ani jedním z těchto způsobů – nedoměřil žalobkyni DPH podle pomůcek, ale na základě dokazování, aniž by přistoupil k postupu k odstranění pochybností nebo řádně provedl a ukončil daňovou kontrolu. Toto procesní pochybení mělo za následek nezákonnost dodatečných platebních výměrů, kterou nezhojil ani žalovaný.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Podle § 143 odst. 3 daňového řádu může k doměření z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, zjistí-li však správce daně mimo daňovou kontrolu nové skutečnosti nebo důkazy, na jejichž základě lze důvodně předpokládat doměření daně, má postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pokud není výzvě k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyhověno, následné stanovení daně není podmíněno zahájením daňové kontroly; rovněž z judikatury vyplývá, že v takovém případě závisí postup na tom, jaké informace má správce daně o daňovém subjektu k dispozici. V souladu se zásadou přiměřenosti je nutné šetřit práva účastníka řízení a použít jen takové prostředky, které jej nejméně zatěžují a zároveň umožňují dosáhnout cíle správy daní. Při stanovení daně z moci úřední bez zahájení daňové kontroly je irelevantní, zda se tak stane dokazováním či na základě pomůcek, dokazování by však mělo mít podle § 98 odst. 1 daňového řádu přednost.

[5] Správce daně před doměřením daně, v rámci daňové kontroly DPH za listopad a prosinec 2013 a daně z příjmů za rok 2014, získal řadu důkazů jednoznačně svědčících o důvodném předpokladu doměření daně, a proto postupoval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu a vydal výzvy k podání dodatečných daňových přiznání. Tímto úkonem byla žalobkyně poučena o zahájení doměřovacího řízení. Když výzvám nevyhověla, správce daně v souladu se zásadou přiměřenosti stanovil daň dokazováním mimo daňovou kontrolu, avšak v rámci doměřovacího (a následného odvolacího) řízení. Žalobkyně nebyla zkrácena na žádném ze svých procesních práv.

[6] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

[7] Soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Spor mezi krajským soudem a stěžovatelem v projednávané věci spočívá v tom, zda mohl správce daně z moci úřední doměřit DPH na základě dokazování mimo daňovou kontrolu.

[10] V zásadě totožnou otázkou se NSS zabýval v rozsudku ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018 - 38, v němž uvedl:

„[17] K tomu Nejvyšší správní soud nejprve obecně konstatuje, že daň lze doměřit: (i) na základě dodatečného daňového přiznání (příp. dodatečného vyúčtování) nebo (ii) z moci úřední (viz § 143 odst. 1 daňového řádu). Ad (ii) podmínky pro doměření daně z moci úřední (ex officio) stanoví § 143 odst. 3 daňového řádu, dle kterého platí následující. „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“ (pozn. podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[18] Z citované právní úpravy je podle názoru Nejvyššího správního soudu nepochybné, že doměření daně se provádí primárně – nikoli však výhradně ve vazbě na provedenou daňovou kontrolu a její výsledky. K doměření daně totiž může dojít také tehdy, pokud správce daně např. při vyhledávací činnosti získá takové poznatky či indicie, na jejichž základě lze předpokládat doměření daně. [...] Doměřením daně se rozumí následné stanovení daně ve vztahu k téže daňové povinnosti, k němuž může dojít poté, co již jednou byla daň stanovena. Daňový řád totiž vychází z toho, že ve lhůtě pro stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; určujícím hlediskem je přitom „správné zjištění a stanovení daní“, jak konstatuje § 1 odst. 2 daňového řádu; viz k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, publ. pod č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33, publ. pod č. 3015/2014 Sb. NSS.

[19] V kontextu shora uvedeného tedy správce daně zcela v souladu s § 143 odst. 3, větou druhou, daňového řádu postupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu, který stanoví: „Pokud 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“ (pozn. podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[20] Postupem podle § 145 odst. 2, věty druhé, daňového řádu tak rovněž dojde k doměření daně z moci úřední – a to bez předcházející daňové kontroly. Výsledkem tohoto postupu však nutně nemusí být doměření daně dle pomůcek, z čehož nesprávně vycházel krajský

soud. Jistě, je-li daňový subjekt i přes svůj nesouhlas s výzvou správce daně pasivní, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. Nesouhlasí-li ovšem daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z moci úřední správci daně sdělí, nelze mu bez dalšího doměřit daň dle pomůcek; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 - 36, publ. pod č. 3291/2015 Sb. NSS.

[...]

[26] Dále je potřeba připomenout, že daňová kontrola není ‚řízením‘, nýbrž ‚postupem‘ – tedy uceleným souborem pravomocí správce daně, které lze realizovat mimo probíhající řízení, tj. v rámci tzv. vyhledávací činnosti, nebo v rámci probíhajícího řízení. A řízením, které v daném případě nepochybně probíhalo, bylo řízení doměřovací, které bylo zahájeno oznámením výzev k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, jak správně poukázal žalovaný. Nelze tedy akceptovat závěr krajského soudu, dle kterého ‚není jasné, v jakém řízení dokazování provedl a jak šetřil práva žalobkyně.‘ Dokazování probíhalo v rámci doměřovacího řízení, v němž byla práva žalobkyně dostatečně šetřena – viz výše provedená stručná rekapitulace průběhu odvolacího řízení, z níž je zřejmé, že žalobkyně svá práva a právem chráněné zájmy hájit mohla a také tak konala (činila nejružnější podání, nablížela do spisu, byla přítomna výslechu svědka atd.).“

[11] V citovaném rozsudku šestého senátu žalobkyně na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu reagovala kvalifikovaným nesouhlasem, načež jí správce daně (nesprávně) doměřil daň pomocí pomůcek. Žalovaný v odvolacím řízení změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování a v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se svým odlišným právním názorem ohledně způsobu stanovení daně, na což žalobkyně opět reagovala vyjádřením, a následně vydal rozhodnutí. NSS zde proto dospěl k závěru, že „pochybení správce daně bylo možno napravit a bylo plně na místě změnit způsob doměření daně – z pomůcek na dokazování. Jak již bylo zmíněno, žalovaný správně a zcela v souladu s relevantní judikaturou (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 66/2015 - 36) odmítl doměření daně dle pomůcek a logicky pak změnil způsob stanovení daně na dokazování. Nebyl přitom povinen zahájit daňovou kontrolu; daňový řád v § 145 odst. 2 povinnost zahájit daňovou kontrolu nestanoví a Nejvyšší správní soud má za to, že s ohledem na konkrétní okolnosti projednávané věci by se jednalo o čistě formální postup – zbytečně zatěžující nejen správce daně, ale i samotný daňový subjekt a přičítící se zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu. [...] [Ž]alobkyně byla u dokazování přítomna, resp. byla se všemi důkazy seznámena, měla možnost se k nim vyjádřit, což opakovaně využila – předkládala žalovanému svá tvrzení a snažila se rozptýlovat jeho pochybnosti o správném stanovení daně a nutnosti jejího doměření. Skutečnost, že se jí to nepodařilo, není v tuto chvíli podstatná. Podstatné je, že žalobkyni byla všechna její procesní práva zachována a rozhodně nebyla nijak krácena v důsledku toho, že žalovaný nezahájil daňovou kontrolu.“

[12] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že vydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je zahájeno doměřovací řízení, přičemž správce daně může stanovit daň dokazováním nejen v rámci daňové kontroly, ale také mimo ni (totožně také rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017 - 31). Tyto závěry se zároveň uplatní jak na prvostupňové řízení, tak na řízení odvolací. Závěr krajského soudu, že podobně jako v rozsudku ze dne 16. 8.

pokračování

2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, není jasné, v jakém řízení správce daně dokazování provedl a jak šetřil práva žalobkyně, proto neobstojí ani v nyní projednávaném případě. Správce daně vydal výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, na které žalobkyně sice nijak nereagovala, ale bylo jimi zahájeno doměřovací řízení. Protože žalobkyně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu výzvám k podání dodatečného daňového přiznání nevyhověla, měl správce daně možnost doměřit DPH na základě pomůcek. Správce daně nicméně doměřil žalobkyni DPH na základě dokazování mimo daňovou kontrolu, což v souladu s výše uvedenými závěry soudu mohl učinit. Dal-li zároveň přednost dokazování před pomůckami, neboť měl za to, že s ohledem na podklady, které měl k dispozici, daň dokazováním stanovit lze, nelze proti tomu v zásadě nic namítat, neboť stanovení daně na základě dokazování by mělo být zpravidla přesnější než na základě pomůcek (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS), a jako takové má před pomůckami také přednost (§ 98 odst. 1 daňového řádu).

[13] Zároveň je však nutné připomenout, že jakkoliv může být správce daně přesvědčen o tom, že má dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním, dokazování při správě daní podléhá určitým pravidlům a nemůže proběhnout zcela bez účasti či dokonce bez vědomí daňového subjektu. Je-li totiž stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu vedeno úmyslem šetřit práva daňového subjektu zvolením méně „invazivního“ postupu, nesmí to znamenat, že tímto postupem zároveň dojde ke snížení ochrany jeho procesních práv. Dokazování při stanovení daně mimo daňovou kontrolu bude vždy podléhat základním zásadám a obecným ustanovením o dokazování v daňovém řízení, tedy zejména § 8 a § 92 a násl. daňového řádu. Daňový řád však zároveň neobsahuje konkrétní úpravu postupu před vydáním rozhodnutí o stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu. V takovém případě je nutné hledat vodítko v ustanoveních vztahujících se k ukončení jiných postupů, zejména k ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 2 daňového řádu), dokazování v rámci odvolacího řízení (§ 115 odst. 2 daňového řádu) či postupu k odstranění pochybností (§ 89 odst. 2 a § 90 odst. 2 daňového řádu). Všechny výše zmíněné postupy mají společného jmenovatele v tom, že daňovému subjektu je nejen umožněno navrhnout důkazy, neboť břemeno důkazní leží podle § 92 odst. 3 daňového řádu zčásti na něm, ale zejména seznámit se, a to ještě před vydáním rozhodnutí, se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, k výsledkům dokazování se vyjádřit, a případně také navrhnout provedení dalších důkazů. Ačkoliv je tedy správce daně při stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu oproštěn od nutnosti vyhotovit zprávu o daňové kontrole a seznámit s ní daňový subjekt, je nutné trvat na tom, aby daňovému subjektu umožnil přinejmenším zúčastnit se dokazování a vyjádřit se k jeho výsledkům ještě před vydáním rozhodnutí ve věci samé (viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01).

[14] Je proto možné uzavřít, že je chybný závěr krajského soudu, podle kterého správce daně již tím, že doměřil DPH dokazováním mimo daňovou kontrolu, zatížil řízení procesní vadou, která měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí a kterou nenapravil ani v odvolacím řízení stěžovatel, který postup správce daně aproboval. Krajský soud měl naopak konkrétně posoudit, zda správce daně při doměření DPH dokazováním mimo daňovou kontrolu, což v souladu se zákonem a judikaturou učinit mohl, dostatečně šetřil procesní práva žalobkyně či nikoliv, a případně zda bylo potenciální pochybení

správce daně napraveno v rámci odvolacího řízení. Rozhodnou otázkou tedy nebylo, *v jakém řízení* správce daně, resp. stěžovatel, šetřil práva žalobkyně, jak uvedl krajský soud, ale *zda* tak učinil. Zde soud připomíná, že podle daňového řádu a judikatury správních soudů má daňové odvolací řízení „*nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového*“, a proto „*veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v odvolacím řízení*“ (viz rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 178/2016 - 18, a judikaturu tam citovanou). Dospěl-li by krajský soud k závěru, že ke zkrácení procesních práv nedošlo, případně že bylo zhojeno v odvolacím řízení, měl pak přistoupit k vypořádání věcných námitek obsažených v žalobě.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud proto 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.

[16] 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 20. června 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu