



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **Rekonstrukce Group, s. r. o.**, se sídlem Praha 4, Československého exilu 1888/4, zastoupené JUDr. Kateřinou Martínkovou, advokátkou se sídlem Ostrava, Sokolská tř. 22, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2017, č. j. 11 Af 18/2016 - 65,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2017, č. j. 11 Af 18/2016 - 65, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zahájil dne 26. 1. 2012 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období duben a květen roku 2011, a dne 23. 3. 2012 zahájil daňovou kontrolu DPH za období červen roku 2011. Obě daňové kontroly byly ukončeny dne 3. 11. 2014 projednáním zpráv o daňové kontrole č. j. 3007089/14/3203/05402-806776 a č. j. 3007144/14/3203/05402-806776. Z důvodu změny místní příslušnosti pokračoval v daňovém řízení se žalobkyní Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“). Ten, na základě zpráv o daňových kontrolách, neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně a vydal dne 5. 12. 2014 celkem tři dodatečné platební výměry na DPH, kterými žalobkyni doměřil daň a stanovil penále za období duben až červen 2011. Správce daně dospěl k závěru, že obchodní jednání žalobkyně se společností SILAS CONCEPT, s. r. o. (dále jen „společnost SILAS“) a HENAMANE, s. r. o., bylo zatíženo podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. U části plnění od společnosti SILAS dle daňových dokladů č. 2/2011 - 9/2011,

11/2011, 13/2011 a 15/2011 správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala přijetí předmětných zdanitelných plnění od tohoto plátce; naopak shledal, že žalobkyně pořídila předmětné zboží od subjektů registrovaných v jiných členských státech. Žalobkyně proti platebním výměrům podala odvolání. Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2016, č. j. 1928/15/5300-21442-711315, žalovaný částečně změnil dodatečné platební výměry správce daně tak, že понížil hodnoty na ř. 3 „*Pořízení zboží z jiného členského státu*“ a s tím související hodnoty na ř. 43 „*Nárok na odpočet ze zdanitelných plnění vykázaných na ř. 3 až 13*“ o částky, které správce daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích doměřil jako pořízení zboží z jiného členského státu a přiznal k tomu příslušný nárok na odpočet daně ve stejné výši. Žalovaný totiž u dodávek č. 2/2011 - 9/2011, 11/2011, 13/2011 a 15/2011 dospěl k závěru, že byly rovněž zasaženy podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. Tato změna však neovlivnila celkovou výši doměřené daně na ř. 66. Ve zbytku ponechal žalovaný napadené dodatečné platební výměry beze změny.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, které městský soud vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Důvodnou shledal městský soud především žalobní námitku, dle které žalovaný připustil, že neměl k dispozici část spisu Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj a při rozhodování vycházel pouze ze zpráv o daňové kontrole. Žalobkyně tedy neměla možnost seznámit se v odvolacím řízení s podklady pro rozhodování a případně na ně zareagovat. Městský soud rovněž přijal tvrzení žalobkyně, že změna v hodnocení dodávek zboží učiněná žalovaným oproti závěru správce daně byla podstatná a ovlivnila rozhodnutí o odvolání k tíži žalobkyně. Změnou právního názoru tak žalovaný odňal žalobkyni možnost bránit se proti ní v rámci dvoustupňového daňového řízení. Důvodnou shledal rovněž námitku, dle které v řízení nebyly provedeny důkazy, které žalobkyně navrhla a které mohly mít zásadní vliv na posouzení, zda žalobkyně porušila své povinnosti, a to bez toho, že by odmítnutí provést důkazy bylo řádně zdůvodněno. Konečně městský soud přisvědčil i tvrzení, že z důvodu nekompletnosti daňového spisu nelze věcně přezkoumat ani postup správce daně při dokazování v rámci mezinárodní pomoci (konkrétně jaké otázky byly zahraničním finančním orgánům kladeny a v rámci jakých procesních úkonů).

[3] Proti rozsudku městského soudu podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[4] V kasační stížnosti namítá, že vypořádání námítky nekompletního daňového spisu považuje za nepřezkoumatelné. Městský soud totiž zcela pominul jeho argumentaci k této odvolací námitce – tj. že veškeré úkony daňové kontroly probíhaly u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, kde byl k dispozici kompletní daňový spis a kde se s ním žalobkyně mohla v průběhu řízení u správce daně seznámit. Stěžovatel také nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle nějž ve svém rozhodnutí připustil, že by neměl k dispozici část daňového spisu. Stěžovatel naopak měl k dispozici kompletní spis správce daně prvního stupně, který však městskému soudu předložil již k jiné, dříve podané žalobě žalobkyně. O tom stěžovatel informoval městský soud v přípisu, který soudu zaslal společně se svým daňovým spisem k této věci. Není proto ani pravda, že žalobkyně neměla v průběhu odvolacího řízení možnost se seznámit se všemi podklady před vydáním rozhodnutí o odvolání. Podle stěžovatele patrně došlo k pochybení ve vnitřní organizaci městského soudu, za které však stěžovatel nemůže nést odpovědnost.

pokračování

[5] Za rozporné považuje stěžovatel rovněž závěry městského soudu týkající se změny právní kvalifikace dodávek zboží na transakce zasažené podvodem. Městský soud na jedné straně konstatoval, že stěžovatel měl napadené rozhodnutí zrušit a vrátit správci daně k novému projednání, na straně druhé ale odkázal na § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), podle něhož dospěje-li odvolací orgán k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Jestliže tedy byly podle městského soudu naplněny předpoklady podle výše citovaného ustanovení, pak se městský soud nevyjádřil jasně, jak měl stěžovatel jako odvolací orgán ve věci rozhodnout.

[6] Stěžovatel poukázal také na § 116 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, jak může být v odvolacím řízení rozhodnuto; důsledně se zde uplatňuje princip apelační, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně. Stěžovatel trvá na tom, že v souladu s tímto principem zvolil postup zcela souladný, vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 9/2017 - 29, z něhož se podává, že účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit překvapivému rozhodnutí. Stěžovatel přitom seznámil žalobkyni s odlišným právním názorem přípisem ze dne 20. 11. 2015, který měl vést ke změně dodatečných platebních výměrů. Podrobně se s touto právní otázkou vypořádal v bodě [28] až [30] napadeného rozhodnutí. Správný není ani závěr městského soudu, že změnu v právní kvalifikaci stěžovatel nepovažoval za změnu v neprospěch účastníka; naopak, z důvodu této změny stěžovatel postupoval dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[7] Podle stěžovatele konečně z doplnění odvolání nevyplývalo, že by žalobkyně navrhovala provedení svědeckých výpovědí v rámci odvolacího řízení. Obsahem doplnění odvolání je nanejvýš rekapitulace řízení u správce daně a polemika s jeho závěry mj. ve vztahu ke zmiňovaným osobám. Předmětem odvolacího řízení tedy mohla být pouze námitka týkající se pochybení při hodnocení důkazů správcem daně. S touto námitkou se stěžovatel v rozhodnutí o odvolání náležitě vypořádal, neboť došel k závěru, že správce daně dostatečně zdůvodnil, proč odmítl navrhované svědecké výpovědi (důvodem pro odmítnutí navrhovaných důkazů byla neúčelnost ve vztahu k ostatním důkazům či zjištěným skutečnostem).

[8] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s rozsudkem městského soudu. Doplnila, že v průběhu daňového řízení se opakovaně domáhala zpřístupnění vyhledávací části spisu, avšak správce daně jí nikdy nevyhověl, ačkoliv již dva roky neprováděl u třetích osob žádné dokazování. S obsahem spisu se pak žalobkyně mohla seznámit až těsně před projednáním zpráv o daňové kontrole. Žalobkyně nesouhlasí ani s procesním postupem stěžovatele v návaznosti na změnu právního názoru, ani s tvrzením o podvodném jednání jejích obchodních partnerů; závěr o spáchaném podvodu si nadto nemůže učinit správní orgán sám, ale pouze příslušný soud. Posouzení městského soudu týkající se správného procesního postupu v odvolacím řízení není rozporné, protože městský soud v odůvodnění nejprve shrnul námitku žalobkyně a teprve poté uvedl postup, jaký měl stěžovatel zvolit. Podle žalobkyně však daňové orgány měly postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení.

Ve vztahu k neprovedení důkazů svědeckými výpověďmi žalobkyně setrvala na svém stanovisku, že jí správce daně cíleně odepřel možnost prokazovat skutečnosti svědčící v její prospěch. K tomu odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009 - 109, ze dne 21. 3. 2007, č. j. 1 Afs 45/2006 - 55. Na závěr žalobkyně poznamenala, že zrušující rozsudek městského soudu byl založen na dalších skutečnostech, které však stěžovatel v kasační stížnosti nenapadá. I z toho důvodu má za to, že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Úvodem je třeba předeslat, že prakticky totožnou věcí po stránce skutkové i právní (týkající se jen jiných zdaňovacích období) se v případě žalobkyně Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 10 Afs 8/2018 - 45 (dále jen „rozsudek desátého senátu“; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). S výjimkou posouzení procesního postupu stěžovatele při zamýšlené změně právní kvalifikace dodávek zboží odvolacím orgánem byl v uvedeném rozsudku řešen identický okruh sporných otázek vymezených totožnými kasačními námitkami jako ve věci nyní projednávané. Na závěrech uvedených v rozsudku desátého senátu kasační soud nehodlá ničeho měnit, proto z nich v dalším odůvodnění vychází a v podrobnostech na ně odkazuje, neboť účastníkům řízení musí být známy.

[12] Pokud jde o otázku přezkoumatelnosti napadeného rozsudku v části odůvodnění věnující se námitce neúplnosti daňového spisu, zde vadu nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud neshledal. Rozsudek městského soudu je nicméně v této části založen na nesprávném právním posouzení věci. Stěžovatel se totiž v napadeném rozhodnutí (bod [32] a [33]) vyjadřoval pouze k tomu, zda *správce daně* potřeboval k vydání dodatečných platebních výměrů celý daňový spis; nikoli k tomu, zda jej měl i sám *stěžovatel* při rozhodování o odvolání. Nelze tedy z této argumentace dovozovat, že stěžovatel v odvolacím řízení neměl k dispozici kompletní spis a že tak žalobkyně neměla možnost seznámit se v průběhu odvolacího řízení s podklady rozhodnutí (blíže srov. bod [7] rozsudku desátého senátu). Opačný závěr podporuje i skutečnost, že rozhodnutím ze dne 20. 11. 2015, č. j. 40375/15/5300-21442-711315, zažurnalizovaným pod čl. 34 odvolacího spisu, seznámil stěžovatel žalobkyni se změnou právního hodnocení dodávek zboží, která povede ke změně dodatečných platebních výměrů, a vyzval ji k vyjádření. V tomto přípisu stěžovatel na straně 3 uvedl, že po prostudování spisového materiálu a zpráv o daňové kontrole dospěl k odlišnému právnímu závěru ohledně dodávek zboží od společnosti SILAS. Ze spisu městského soudu se pak podává, že stěžovatel předložil daňový spis Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj k žalobě žalobkyně vedené pod sp. zn. 10 Af 21/2016, takže jej měl k dispozici i sám městský soud (viz čl. 45 spisu městského soudu).

[13] Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze naopak označit vypořádání námitek neprovedení důkazu svědeckými výpověďmi v napadeném rozsudku. K této otázce se vyjádřil již desátý senát ve svém rozsudku, kde uvedl, že žalobkyně v doplnění odvolání

pokračování

nevznesla jasný a určitý návrh na provedení výsledku konkrétních osob. Její žalobní námitka se nadto týkala neprovedení výsledku zcela jiných osob než těch, které zmiňovala v odvolání, a to v řízení v prvním stupni. Z napadeného rozsudku přitom není patrné, k jakým důkazním návrhům se městský soud ve svém odůvodnění vyjadřoval. Městský soud nevyslovil ani srozumitelný závěr, zda je stěžovatel v dalším řízení povinen provést svědecké výpovědi osob zmíněných v doplnění odvolání, či zda má provést svědecké výpovědi navrhané již v řízení na prvním stupni, či zda má provést svědecké výpovědi všech uvedených osob. V podrobnostech lze znovu odkázat na body [8] až [10] rozsudku desátého senátu.

[14] Nejvyššímu správnímu soudu tak zbývá posoudit otázku, zda stěžovatel zvolil správný procesní postup v situaci, kdy v odvolacím řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Předně je třeba uvést, že vypořádání této žalobní námitky městským soudem není vnitřně rozporné, jak tvrdí stěžovatel. Městský soud ve druhém odstavci na straně 11 napadeného rozsudku pouze shrnul žalobní argumentaci žalobkyně, jejímž obsahem byl názor, že stěžovatel měl pro podstatnou změnu právního názoru dodatečné platební výměry zrušit a vrátit věc správci daně k dalšímu řízení. Vlastní posouzení této námitky rozvedl městský soud až v následujících dvou odstavcích na straně 11 až 12. Zde konstatoval, že podmínky použití § 115 odst. 2 daňového řádu byly splněny, avšak stěžovatel uvedeným požadavkům nedostál, neboť žalobkyni neseznámil s novou právní kvalifikací a neumožnil jí uplatnit vůči ní svoji obhajobu.

[15] Uvedený závěr ovšem nemá oporu v odvolací části daňového spisu. Nejvyšší správní soud z jeho obsahu zjistil, že stěžovatel zaslal dne 20. 11. 2015 žalobkyni rozhodnutí č. j. 40375/15/5300-21442-711315 („*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“), jímž žalobkyni v souladu s § 115 odst. 2 a 3 daňového řádu vyzval, aby se ve lhůtě 8 dnů od doručení této výzvy vyjádřila ke skutečnostem uvedeným v tomto rozhodnutí a navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Na straně 3 až 4 tohoto rozhodnutí pak žalobkyni upozornil, že dodávky od společnosti SILAS dle daňových dokladů č. 2/2011 - 9/2011, 11/2011, 13/2011 a 15/2011 vyhodnotil (na rozdíl od správce daně) jako transakce zasažené podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět, nikoli jako dodání zboží z jiného členského státu; u těchto dodávek proto vyloučil nárok na odpočet DPH. Změnu právního názoru stěžovatel taktéž podrobně odůvodnil. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala podáním ze dne 9. 12. 2015, v němž toliko zopakovala a shrnula své odvolací námitky. Lze tedy konstatovat, že stěžovatel postupu stanovenému § 115 odst. 2 daňového řádu vyhověl. Městský soud tak ohledně procesního postupu stěžovatele dospěl k nesprávnému závěru, který měl za následek jeho nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[16] V souvislosti s postupem odvolacího orgánu při změně právního názoru v daňovém řízení Nejvyšší správní soud považuje za vhodné připomenout odlišné účinky odvolání v daňovém a správním řízení. Správní řád totiž obsahuje kromě možnosti zamítnutí odvolání a změny rozhodnutí, též možnost zrušení rozhodnutí nejen ve spojení se zastavením řízení, ale i s vrácením věci k novému projednání správnímu orgánu prvního stupně (společně se závazným právním názorem pro jeho další postup). Naopak daňový řád (stejně jako dříve účinný zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání správci daně. Jak upozornil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č.

865/2009 Sb. NSS, rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či předchozího procesního postupu správce daně proto musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Odvolací orgán je proto oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit. Tato pravomoc je pak korigována právě § 115 odst. 2 daňového řádu. Smyslem tohoto ustanovení je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí, které bude pro odvolatele nepříznivé, a poskytnout mu tak ještě prostor k tomu, aby na nové právní závěry odvolacího orgánu zareagoval a pokusil se je vyvrátit. Uvedenou povinnost stěžovatel, jak shora uvedeno, před vydáním napadeného rozhodnutí splnil a jeho procesnímu postupu proto není čeho vytknout.

[17] K výtce žalobkyně, že stěžovatel v kasační stížnosti nenapadl všechny důvody, na jejichž základě městský soud zrušil jeho rozhodnutí, Nejvyšší správní soud závěrem poznamenává, že městský soud sice zrušil rozhodnutí o odvolání na základě čtyř námitek, dvě z nich (první a čtvrtá, viz bod [2] tohoto odůvodnění) však měly společný základ v tom, že stěžovatel neměl k dispozici (ať už podle žaloby, nebo podle interpretace městského soudu) část daňového spisu. Z tohoto základu pak vyplynuly dva různé následky – že žalobkyně neměla možnost seznámit se s podklady pro rozhodování a že stěžovatel nemohl přezkoumat postup Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj při mezinárodním dožádání. Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl při rozhodování kompletní daňový spis k dispozici, odpadl společný základ obou námitek, tedy odpadl důvod pro zrušení stěžovatelova rozhodnutí kvůli chybějícímu spisu.

[18] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud se zaměří především na otázku neprovedení důkazu svědeckými výpověďmi: vyjasní si, které osoby žalobkyně navrhovala vyslechnout, k čemuž následně vyjádří svůj postoj tak, aby bylo jasné, jak má stěžovatel v případném dalším řízení postupovat.

[19] Vzhledem k tomu, že byl napadený rozsudek zrušen, rozhodne městský soud v dalším řízení rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. listopadu 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu