



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Filipa Dienstbiera, Zdeňka Kühna, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Strojmetal Aluminium Forging, s. r. o.**, se sídlem Ringhofferova 66, Kamenice, zastoupena JUDr. Lukášem Kuboněm, advokátem se sídlem Choteč 64, okres Praha-západ, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2015, č. j. 34320-2/2015-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2017, č. j. 46 Af 26/2015 - 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Lukáše Kuboně, advokáta, se sídlem Choteč 64, okres Praha-západ.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 22. 5. 2015 zrušil Celní úřad pro Středočeský kraj platnost vývozního celního prohlášení ze dne 6. 5. 2014, na základě něhož bylo žalobkyni propuštěno zboží do režimu trvalého vývozu a současně určena lhůta k výstupu zboží z celního území Společenství. Spor byl o to, zda žalobkyně dostatečně prokázala, že zboží bylo vyrobeno, vyvezeno a předáno mimo území Evropské unie. Tedy zda žalobkyně předložila dostatečný důkaz o výstupu zboží z celního území Společenství dle čl. 796da odst. 1, 4 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, prováděcího předpisu k celnímu kodexu

Společenství (nařízení Rady (EHS) č. 2913/92). Jednalo se o 30 balení (palet) autodílů, konkrétně hliníkových slitin šasi, o celkové váze 7049,40 kg, v deklarované hodnotě zboží 80.502,40 €, které žalobkyně vyvezla do Číny. Odvolání proti rozhodnutí dne 2. 7. 2015 žalovaný zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze. Argumentovala, že žalovaný věc posuzoval výlučně z formálních hledisek, neboť neuznal dvě listiny, které k výzvě žalobkyně předložila a prokazovala, že zboží opustilo území Společenství, z hledisek dostatečnosti a uspokojivosti [čl. 796da odst. 1 písm. b), odst. 2 prováděcího předpisu] a uzavřel, že platí domněnka, že zboží neopustilo území Společenství. Poukazovala na nedodržení základních zásad správy daní žalovaným, konkrétně uvedeným v § 6 odst. 3, 4 a § 8 daňového řádu. Požadované listiny předložila, žalovaný jimi provedl důkaz, nedal žalobkyni nijak najevo, že je považuje za nedostatečné, ani ji nevyzval k předložení důkazů jiných, ponechal ji v nevědomosti, a aniž aplikoval postup dle § 115 daňového řádu, o podaném odvolání rozhodl. Pro žalobkyni bylo rozhodnutí žalovaného nečekané a překvapivé i proto, že v obdobných dvou jiných případech považoval druhově totožné doklady celní úřad za dostatečné. Žalobkyně vytýkala správním orgánům obou stupňů, že samy neúplně zjistily skutkový stav a nedaly navíc žalobkyni ani prostor, aby dodání zboží do cílové destinace prokázala.

[3] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodnou shledal námitku porušení povinnosti žalovaného seznámit žalobkyni před vydáním rozhodnutí o odvolání s výsledky dokazování provedeného v odvolacím řízení. Podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, označuje listiny a dokumenty uvedené v jeho čl. 796da odst. 4 za důkazy, tento charakter mají i dle vnitrostátních procesních předpisů (§ 93 odst. 1 daňového řádu).

[4] Žalobkyní předložené dokumenty nelze považovat za podklady shromážděné celním úřadem ve fázi prvostupňového řízení, neboť ze správního spisu vyplývá, že je žalobkyně předložila až spolu s odvoláním; jak celní úřad, tak žalovaný se jimi zabývali právě až ve fázi odvolacího řízení. Jestliže tedy žalobkyně po vydání rozhodnutí celního úřadu předložila doklady, které podle ní měly vyhovovat požadavkům čl. 796da odst. 4 citovaného nařízení, je s ohledem na uvedená ustanovení prováděcího předpisu ve spojení s § 115 daňového řádu třeba situaci vyložit tak, že v odvolacím řízení byly doplněny podklady. Těmito podklady žalovaný provedl důkaz, tedy v odvolacím řízení bylo dokazování doplněno.

[5] Krajský soud odkázal na závěr prezentovaný v rozsudku ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, kde Nejvyšší správní soud dovodil, že právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení, ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání, v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Toto rozhodnutí nicméně vychází z aplikace

dnes již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž vůbec neupravoval postup správce daně vůči daňovému subjektu v případě, že bylo v odvolacím řízení doplněno dokazování nebo změněno právní posouzení věci. Krajský soud uvedl, že přesvědčivá judikatura k § 115 daňového řádu se dosud nevytvořila, Nejvyšší správní soud pouze v rozsudcích ze dne 8. 2. 2017, č. j. 7 Afs 248/2016 – 29, a ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 9/2017 – 29, odkázal na závěr z citovaného rozsudku č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, aniž ovšem uvedl a odůvodnil, zda obстоjí i po přijetí nového procesního předpisu upravujícího daňové řízení (daňového řádu).

[6] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinný od 1. 1. 2011, podle něhož postupovaly celní orgány v nyní posuzované věci, ovšem obsahuje výslovnou úpravu povinnosti odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Krajský soud usoudil, že záměrem bylo na roveň případům, kdy dochází ke změně právního posouzení věci, postavit případy, kdy je v odvolacím řízení prováděno dokazování. Jde tedy o posílení procesních práv daňových subjektů. Odkázal též na důvodovou zprávu k daňovému řádu a komentářovou literaturu. Z úřední činnosti je soudu znám též postup orgánů Finanční správy ČR, které při doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení sepíší úřední záznam, v němž zhodnotí nově provedené důkazní prostředky z pohledu skutečností, které jimi měly být prokázány a tento úřední záznam doručí daňovému subjektu s výzvou, aby se k němu ve stanovené lhůtě vyjádřil.

[7] Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu nelze redukovat na pouhé vyrozumění daňového subjektu ze strany odvolacího orgánu, že bylo doplněno dokazování, a poskytnutí prostoru pro seznámení se s důkazy a vyjádření k nim. Daňový řád ukládá odvolacímu orgánu aktivní povinnost seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, nikoliv pouze pasivní povinnost umožnit daňovému subjektu seznámit se s podklady (fakticky formou nahlížení do spisu), jak je tato povinnost koncipována v § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu.

[8] Krajský soud shrnul, že z § 115 odst. 2 daňového řádu plynula žalovanému povinnost vyrozumět žalobkyni před vydáním rozhodnutí o tom, zda lze mít na základě žalobkyní předložených důkazních prostředků za prokázanou skutečnost, že zboží propuštěné do celního režimu „trvalý vývoz“ vystoupilo z celního území Společenství. Zmíněné ustanovení dopadá nejen na případy, kdy odvolací správní orgán na základě doplněného dokazování vychází z nové skutečnosti (má ji tedy za prokázanou), čemuž by nasvědčoval doslovný výklad tohoto ustanovení, nýbrž i na případy, kdy se ani po doplnění dokazování nepodařilo skutečnost, na jejíž podporu byly důkazní prostředky provedeny, prokázat.

[9] Jestliže žalobkyně soustředila svoji aktivitu do odvolací části řízení a předložila v něm důkazy o výstupu zboží, jde o postup zákonem připuštěný, neboť v odvolacím řízení lze uvádět nové skutečnosti a navrhopvat nové důkazy (na rozdíl od správního řízení se v daňovém řízení neuplatní koncentrace řízení vydáním prvostupňového rozhodnutí). Jelikož předložené důkazy nebyly zjevně nevěrohodné či zjevně neprůkazné ve vztahu ke skutečnosti, že zboží opustilo celní území Společenství, mohla žalobkyně legitimně očekávat, že v případě, že celní orgány neshledají důvod pro vyhovění odvolání, seznámí ji žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání se svým závěrem. Tím spíše by bylo

potvrzení rozhodnutí celního úřadu překvapivé, jestliže by byla pravdivá argumentace žalobkyně, že ve dvou obdobných věcech uznal celní úřad předložené typově shodné doklady (potvrzení společnosti DHL Global Forwarding GmbH) za dostatečné k prokázání vývozu zboží z celního území Společenství. Tím, že žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání neseznámil žalobkyni s výsledkem doplněného dokazování, neumožnil jí, aby uplatnila námitku porušení legitimního očekávání, založeného postupem celního úřadu ve dvou dalších obdobných věcech, v odvolacím řízení. Překvapivými pro žalobkyni nebyly tyto důkazy samotné, ale mohlo jím být jejich hodnocení žalovaným.

[10] Žalobkyně se s hodnocením jí předložených dokumentů seznámila až prostřednictvím napadeného rozhodnutí, přičemž takový důsledek jednoznačně nemůže vyhovovat požadavkům § 115 daňového řádu. Argumenty, námitky a návrhy, které žalobkyně učinila až v žalobě, měla mít možnost uplatnit již v rámci odvolacího řízení. V tom jí nemůže být na újmu její pasivita v průběhu řízení před celním úřadem.

[11] Porušením § 115 odst. 2 daňového řádu se v projednávané věci žalovaný dopustil takové vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a nezabýval se věcí samou, tedy zda žalobkyni předložené dokumenty v odvolacím řízení vyhovují požadavkům čl. 796da odst. 4 prováděcího předpisu, a případně, zda bylo porušeno legitimní očekávání žalobkyně.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[12] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)

[13] Stěžovatel se domnívá, že krajský soud nesprávně posoudil povinnost aplikace § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným.

[14] Spornou otázkou je, zda povinnost odvolacího orgánu (žalovaného) podle § 115 odst. 2 daňového řádu dopadá i na situaci, kdy daňový subjekt (žalobce) v průběhu odvolacího řízení doloží dosud neuplatněný listinný důkazní prostředek, kterým chce prokázat své odvolací tvrzení (primární otázka *dosahu* § 115 odst. 1, 2 daňového řádu), a zda povinnost odvolacího orgánu (žalovaného) zahrnuje také právo na seznámení s výsledky dokazování (sekundární otázka *rozsahu* § 115 odst. 2 daňového řádu).

[15] Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, ze kterého vyplývá, že právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Jak krajský soud uvedl, tento rozsudek sice vychází z aplikace zákona o správě daní a poplatků, nicméně je citován Nejvyšším správním soudem i při jeho současné rozhodovací činnosti, v nichž se jednalo právě o případy aplikace § 115 odst. 2 daňového řádu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 7/2017 - 30; 7 Afs 248/2016 - 32; 6 Afs 9/2017 - 29). Ústavní konformita závěrů rozsudku sp. zn. 5 Afs 68/2013 byla potvrzena i usnesením

Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. III. ÚS 122/14, který ústavní stížnost odmítl jako zjevně neopodstatněnou. Skutečnost, že krajským soudem zmiňované komentáře k daňovému řádu dospěly k jiným závěrům, nemůže na závaznosti výše citovaného názoru Nejvyššího správního soudu nic změnit, neboť komentářová literatura na rozdíl od judikatury vrcholných soudů závazná není.

[16] Krajský soud tak učinil v daném případě nesprávný sekundární právní závěr stran *rozsahu* § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud dovodil povinnost odvolacího orgánu seznámit před vydáním rozhodnutí žalobce s právním hodnocením jím předložených důkazních prostředků (tj. s výsledky dokazování), neboť na základě judikatury Nejvyššího správního soudu takové právo žalobci nesvědčí, a není obsahem § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel navíc zdůrazňuje, že v daném případě se jednalo pouze o listinné důkazy a přiměřeně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015, č. j. 4 Afs 116/2015 - 40.

[17] Odkazuje-li krajský soud na správní praxi finančních orgánů, stěžovatel namítá, že v daných věcech došlo k doplnění důkazů *ex offio*, neboť byly opětovně prováděny výslechy svědků. Odkazy krajského soudu na rozsudky Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 60/2014 - 90, a č. j. 29 Af 57/2014 - 85, nemohou obstát, neboť citované pasáže rozsudku jsou vyjádřením žalovaného, nikoliv právním názorem soudu.

[18] Stěžovatel namítá, že i kdyby měl povinnost vydat v dotčené situaci výzvu dle § 115 daňového řádu, její nevydání by nebylo vadou, která by měla za následek nezákonné rozhodnutí. Žalobkyni plně tížilo důkazní břemeno stran prokázání výstupu zboží z území Společenství. Je věcí procesní strategie žalobkyně, kdy a jak se bude bránit (dokládat důkazní prostředky na svoji obranu). Žalobkyně však již nemohla spoléhat na to, že pokud tak učinila poprvé až v průběhu odvolacího řízení, že jí tímto jeho konáním automaticky vznikl nárok na seznámení se s hodnocením doložených důkazních prostředků, a na další navazující možnost k jejich předkládání. To obzvláště za situace, kdy tyto prostředky neměly vliv na dostatečně zjištěný skutkový stav. Není proto na místě spekulace, že by daňový subjekt mohl vznést další návrh na dokazování, případně, že mu tak bylo znemožněno uplatnit námitku legitimního očekávání. Vše totiž mohl a měl uplatnit již v řízení před celním úřadem (nebo i napoprvé před odvolacím orgánem). Smyslem odvolacího řízení, je přezkoumat postup prvoinstančního správce daně. K doplňování skutkového stavu v odvolacím řízení by mělo docházet spíše výjimečně. Účastník řízení se sám zkracuje na svých právech, pokud rezignuje na prvoinstanční řízení.

[19] Stěžovatel dále namítá, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je seznámit daňový subjekt jen s těmi důkazy, jimiž jsou doplňovány podklady pro rozhodnutí, přičemž na těchto doplněných skutkových zjištěních (změněném skutkovém stavu) bude posléze stát rozhodnutí o odvolání, a zabránit tak překvapivým rozhodnutím.

[20] Daňový subjekt tedy bude postupem podle § 115 daňového řádu seznamován především s novými („překvapivými“) důkazními prostředky, které obstaral správce daně. Naopak daňový subjekt nebude seznamován s důkazním prostředkem, který pro něj není nový („překvapivý“), neboť je mu znám (sám jej předložil do odvolacího řízení), jde o pouhou listinu (důkazní prostředek *sui generis* „prováděný“ seznámením se s jeho

obsahem), kterým navíc nejsou zjištěny žádné nové („překvapivé“) skutkové okolnosti, ale zjištěný skutkový stav zůstane po jejich odmítnutí nedotčen. V takovém případě nelze hovořit o porušení zákona (§ 115 daňového řádu) a již vůbec ne o materiálním zkrácení žalobce na jeho právech a o porušení práva na spravedlivý proces do té míry, že by to způsobilo nezákonné rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci samé.

[21] Krajský soud proto učinil nesprávný primární právní závěr stran *dosahu* § 115 odst. 1, 2 daňového řádu, neboť bez dalšího dovodil jejich uplatnění i v situaci, kdy daňový subjekt (žalobkyně) v průběhu odvolacího řízení doloží dosud neuplatněný listinný důkazní prostředek, kterým chce prokázat své odvolací tvrzení. Dle krajského soudu byly předložením listin doplněny podklady. Stěžovatel se však domnívá, že předložení listinného důkazního prostředku žalobkyní v odvolacím řízení (k prokázání jeho odvolacího tvrzení) se absolutně míjí s *možností* odvolacího orgánu *provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí* ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Odvolací orgán se v takovém případě jen seznámí s obsahem předložené listiny, reaguje na ni v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, ovšem neprovádí jí dokazování ve smyslu § 115 odst. 1, 2 daňového řádu a nevydává k tomu daňovému subjektu výzvu.

[22] Lhůta podle § 115 odst. 3 daňového řádu v rozpětí do 15 dní svým způsobem koncentruje průběh odvolacího řízení a je vyhrazena v dotčené variantě jen na seznámení daňového subjektu s důkazními prostředky opatřenými správcem daně (odvolacím orgánem), které, pro daňový subjekt překvapivě, mění dosud zjištěný skutkový stav. Jen tehdy je daňový subjekt oprávněn očekávat výzvu správce daně a také na ni oprávněn reagovat „protinávrhem“, tedy vlastním návrhem či doložením důkazních prostředků. Reakcí na takový „protinávrh“ daňového subjektu pak již zpravidla bude rozhodnutí o odvolání, ledaže by odvolací orgán uznal za potřebné provedení např. navrženého výslechu svědka, který by před vydáním rozhodnutí o odvolání provedl.

[23] Onen důkazní „protinávrh“ daňového subjektu (např. právě předložení listinných důkazních prostředků) však nelze podřazovat pod pojem „dokazování“ ve smyslu § 115 odst. 1, 2 daňového řádu nejen z řečených důvodů, ale i proto, že by pravidelně v průběhu odvolacích daňových řízení dostával daňový subjekt odvolací orgán do procesní pasti, se kterou zákonodárce onou patnáctidenní koncentrací v § 115 odst. 3 daňového řádu rozhodně nepočítal. Totiž odvolací orgán by provedl „dokazování“ daňovým subjektem předloženou listinou, byl by povinen vydat výzvu podle § 115 daňového řádu (s hodnocením listiny jako nedostatečné k ovlivnění dosud zjištěného skutkového stavu nebo dokonce jen k prokázání odvolacího tvrzení), daňový subjekt by doplnil další listinu – odvolací orgán by z povinnosti vydal další výzvu etc. I znění § 115 odst. 4 daňového řádu nepřipouštějící možnost odvolacího orgánu přihlédnout *k návrhům k provedení dalších důkazů* po uplynutí lhůty podle odstavce 3 jasně svědčí omezení výzvy podle § 115 daňového řádu jen na jediný důkazní „protinávrh“ daňového subjektu.

[24] Stěžovatel tedy shrnuje, že § 115 daňového řádu je aktivován jen v důsledku procesní aktivity odvolacího orgánu (vlastní obstarání důkazních prostředků k doplnění podkladů pro rozhodnutí, případně další takové vlastní obstarání po důkazním „protinávrhu“ daňového subjektu), avšak zásadně nikoli v důsledku procesní aktivity daňového subjektu (návrhy vlastních důkazních prostředků k odvolání, v průběhu

odvolacího řízení, či v důkazním „protinávru“ odvolacímu orgánu na jeho výzvu podle § 115 daňového řádu).

[25] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti považuje napadený rozsudek za správný. Odmítá jako nepřipustnou argumentaci stěžovatele, že odvolací orgán neprovádí dokazování předloženými listinami. Domnívá se, že krajský soud správně akcentoval rozdíl mezi úpravou v zákoně o správě daní a poplatků a v daňovém řádu. Výslovné ustanovení zákona nelze bagatelizovat, jak do jisté míry činí stěžovatel. Žalobkyně varuje před restriktivním výkladem práva, kterým by docházelo k rezignaci na hledání spravedlnosti.

III. Důvody předložení věci rozšířenému senátu

[26] Při posuzování kasační stížnosti dospěl předkládající první senát NSS k závěru, že v judikatuře NSS se objevují dva vzájemně neslučitelné výklady § 115 odst. 2 věty první daňového řádu.

[27] První, užší výklad vnímá toto ustanovení jako normu k zajištění vědomosti daňového subjektu, z jakých podkladů bude odvolací daňový orgán ve svém rozhodnutí vycházet. Daňový subjekt je tak třeba seznámit s doplněnými podklady, ne však již s tím, jak je odvolací orgán hodnotí. Důsledkem tohoto pojetí je, že daňový subjekt není potřeba seznamovat s podklady pro rozhodnutí, jejichž existence si je vědom, např. protože je sám odvolacímu orgánu zaslal, protože byly součástí správního spisu již v době vydání rozhodnutí správce daně, nebo protože jejich provedení jako důkazu byl sám přítomen. Tento výklad dle předkládajícího senátu reprezentují rozsudky ze dne 8. 2. 2017, č. j. 7 Afs 248/2016 - 29, ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 9/2017 - 29, nebo ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 Afs 7/2017 - 28, které navazují na rozsudek ze dne 3. 12. 2013, č. j. 5 Afs 56/2013 - 45; konečně tento závěr převzal i rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78. Čtvrtý senát navázal na výše citované rozsudky, dle kterých § 115 odst. 2 daňového řádu neslouží ke sdělení hodnocení shromážděných podkladů, ale pro seznámení s podklady, které byly v odvolacím řízení do spisu doplněny a o kterých by daňový subjekt mohl nevědět.

[28] S tímto výkladem je dle předkládajícího senátu neslučitelný výklad zastávaný v rozsudcích ze dne 5. 12. 2017, č. j. 9 Afs 275/2016 - 34, a ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 148/2018 - 44. Tento (druhý), širší výklad § 115 odst. 2 daňového řádu vnímá dané ustanovení jako zajišťující to, aby daňový subjekt věděl, z jakých skutkových závěrů hodlá odvolací daňový orgán ve svém rozhodnutí vycházet, tedy jaká je jeho situace ohledně merita řízení, a aby mohl na tuto situaci případně procesně reagovat. Důsledkem tohoto pojetí je, že odvolací daňový orgán musí daňový subjekt seznámit nejen s novými podklady pro své rozhodnutí, ale i s jakýmkoliv novým hodnocením podkladů. Typicky se bude jednat o hodnocení nově v odvolacím řízení shromážděných podkladů, může se však jednat i o hodnocení již správcem daně shromážděných podkladů, pokud se hodnocení odvolacího daňového orgánu od hodnocení správce daně liší. V obou případech se totiž jedná o nové úvahy odvolacího orgánu, na které daňový subjekt musí mít možnost reagovat.

[29] První senát tedy shledává rozdíl, mezi těmito výklady v tom, že zatímco podle prvního z nich daňový subjekt seznámí s podklady, ze kterých odvolací správní orgán vychází, podle druhého i s úvahami, které z provedeného dokazování pro zjištěný skutkový stav dovozuje.

[30] V případě že by rozšířený senát shledal oba dva prezentované právní názory vzájemně slučitelné, předkládající senát deklaruje svůj záměr se od názoru úzce vykládající § 115 odst. 2 daňového řádu odchýlit (tj. od výše uvedených rozsudků č. j. 7 Afs 248/2016 - 29, č. j. 6 Afs 9/2017 - 29, č. j. 7 Afs 7/2017 - 28 a č. j. 4 Afs 58/2017 - 78).

[31] *Dokazování* označuje proces zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Nesestává pouze z označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i z jeho provádění a hodnocení. Hodnocení důkazů je součástí procesu dokazování.

[32] Provádí-li odvolací daňový orgán dokazování, je povinen seznámit daňový subjekt se *zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují*. Zjišťované skutečnosti vycházejí z podkladů, ale aby se z podkladů staly zjištěné skutečnosti, musí k nim přistoupit intelektuální proces obsahující hodnocení těchto podkladů. Odvolací daňový orgán má tak dvě povinnosti: Za prvé, musí daňovému subjektu sdělit důkazy, ze kterých vychází; za druhé má povinnost i uvést, co považuje za zjištěné skutečnosti, tedy co považuje za finální produkt dokazování, vzniklý hodnocením závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti důkazů (sdělit mu své hodnocení důkazů).

[33] Důvodová zpráva předpokládá, že postup dle § 115 daňového řádu slouží k dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem. Pokud by daňový subjekt neznal hodnotící úvahy správce daně, nebyl by jejich dialog dostatečně „zaostřený“ a nesloužil tak svému účelu. Právní úprava zohledňuje i dvojinstančnost a zákaz překvapivých rozhodnutí. Překvapivý v tomto ohledu může být nejen nový podklad v daňovém spisu, o kterém daňový subjekt neví, ale právě i jen hodnocení již správním orgánem prvního stupně shromážděných podkladů.

[34] Obdobně by bylo možné si jako překvapivou představit i situaci, kdy odvolací daňový orgán v daňovém spisu doplní obrovské množství podkladů a následně pouze daňovému subjektu sdělí, že k tomuto doplnění daňového spisu došlo. Ze samotných podkladů nemusí být zřejmé, co z nich odvolací daňový orgán dovozuje; jestliže se daňovému subjektu nepodaří předpovědět, jak bude odvolací daňový orgán podklady hodnotit, rozhodnutí odvolacího daňového orgánu pro něj bude nutně překvapivé. Aby § 115 odst. 2 skutečně účinně mohl zabránit překvapivým rozhodnutím, musí se proto vztahovat nejen na nové podklady, ale i na nové úvahy ohledně zjištěného skutkového stavu, které ze shromážděných podkladů odvolací daňový orgán dovozuje.

[35] Řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím daňovým orgánem jeden celek. Odvolací řízení vychází z apelačního principu, dle kterého odvolací daňový orgán, pokud má napadené rozhodnutí správce daně za nezákonné nebo nesprávné, může sám tyto vady napravit, a to včetně nového zjištění skutkového stavu. Může-li odvolací daňový orgán svým rozhodnutím takto rozhodnutí správce daně změnit, musí postupovat tak, aby

daňový subjekt měl možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni procesně reagovat. V opačném případě by se daňový subjekt o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až v rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. Došlo by tak k přesunutí možnosti obrany až do řízení před správními soudy, což neodpovídá zásadě subsidiarity soudního přezkumu (viz § 5 s. ř. s.) a principu dvojinstančnosti.

[36] Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní si dle zásady součinnosti navzájem vycházejí vstříc (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s hodnocením provedených důkazů je konkretizací této zásady.

[37] Předkládající senát uzavřel, že judikatura k dřívější právní úpravě, z níž vycházel rozsudek č. j. 5 Afs 56/2013 – 45, dovozovala povinnost seznámit daňový subjekt pouze s provedenými důkazy (tedy nikoliv se zjištěnými skutečnostmi) z obecné zásady spolupráce. Dle gramatického, historického i teleologického výkladu je však zřejmé, že § 115 odst. 2 daňového řádu jde nad rámec ochrany v předchozí právní úpravě.

[38] Pro výše uvedené předložil rozšířenému senátu otázku, zda z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne povinnost odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení seznamovat subjekt daně i s úvahami, které z provedeného dokazování odvolací daňový orgán pro zjištěný skutkový stav dovozuje.

IV. Pravomoc rozšířeného senátu

[39] Rozšířený senát se nejprve zabýval otázkou, zda je dána jeho pravomoc ve věci rozhodovat. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěje-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí NSS, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

[40] V usnesení, kterým předkládající senát postoupil věc rozšířenému senátu, je nastolena sporná právní otázka týkající se rozsahu povinnosti seznámit daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, prováděl-li odvolací orgán dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Předkládající senát v této souvislosti poukázal na závěry rozsudků sedmého a šestého senátu (body 20 a násl. rozsudku č. j. 7 Afs 248/2016 - 29, bod 13 rozsudku č. j. 6 Afs 9/2017 - 29, bod 17 č. j. 7 Afs 7/2017 – 28), které vycházely z rozsudku č. j. 5 Afs 56/2013 – 45. Tyto závěry převzal i rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78. Uvedené rozsudky výslovně uvádějí, že právo na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Jelikož pak s tímto závěrem předkládající senát nesouhlasí, je pravomoc rozšířeného senátu dle § 17 odst. 1 s. ř. s. v projednávané věci dána. V této souvislosti je zcela nadbytečné posuzovat otázku existujícího rozporu ve stávající judikatuře (i kdyby zde nebyl, pravomoc rozšířeného senátu by byla dána).

[41] Pro výše uvedené je nasnadě, že právní závěry rozšířeného senátu budou dopadat výlučně na věci, ve kterých dochází k dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, nikoliv obecně na všechny situace, kdy odvolací orgán rozhoduje.

V. Právní posouzení rozšířeným senátem

[42] Rozšířený senát souhlasí se závěrem předkládajícího senátu - správce daně je dle § 115 odst. 2 daňového řádu povinen seznámit daňový subjekt se skutkovými zjištěními, tedy nejen s výčtem důkazů, které je prokazují, ale též s hodnocením těchto důkazů. Vyplyvá to ze samotné koncepce daňového odvolacího řízení, které co do průběhu a způsobu rozhodnutí odvolacího orgánu vykazuje zásadní odlišnosti od odvolacího řízení správního podle správního řádu. Za vhodné považuje rozšířený senát nejprve připomenout právní rámec posuzované sporné otázky a základní pojmy, jež používá doktrína k dokazování.

[43] Pod společným nadpisem „Postup odvolacího orgánu“ vymezuje daňový řád v § 114 až § 116, kdo je odvolacím orgánem, rozsah a limity jeho přezkumné pravomoci, (ne)vázanost se zřetelem k obsahu a rozsahu podaného odvolání, rozsah revizní povinnosti a způsoby rozhodnutí odvolacího orgánu. Z posledně uvedeného je patrné, že odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, tedy že shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. A to zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu.

[44] Dle § 115 odst. 1 daňového řádu [v] rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

[45] Dle § 115 odst. 2 téhož zákona (důraz přidán) [p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

[46] Již samotný text zákona jasně stanoví, že správce daně seznámí daňový subjekt (odvolatele) se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.

[47] Zákonodárce zřetelně rozlišil mezi důkazními prostředky, důkazy a zjištěnými skutečnostmi. Respektuje pojmy tak, jak je definuje doktrína důkazního práva.

[48] Důkazním prostředkem se rozumí procesní postup (činnost) správce daně, který slouží k objasnění a poznání skutkové okolnosti, která má být zjištěna. Jde o formu poznání skutkové okolnosti. Obecně se bude jednat o všechny prostředky, jimiž lze zjistit stav věci; tedy například výslech svědka či znalce, čtení listin, poslech zvukového záznamu apod.

[49] Důkazem je přímý poznatek (informace) o skutkové okolnosti, který je získán z pramene důkazu použitím důkazního prostředku. Půjde o znalecký posudek, výpověď svědka, obsah nahrávky či listiny.

[50] Provedené důkazy ještě netvoří skutková zjištění. „Zjistit“ nějakou skutečnost znamená podrobit provedené důkazy hodnocení, v němž se jednotlivé důkazy klasifikují z hlediska závažnosti (způsobilosti přispět k objasnění a prokázání dokazované skutečnosti), zákonnosti (zákonného způsobu jejich vyhledání, obstarání, fixace a provedení) a věrohodnosti (pravdivosti). Zjištěnou skutečností (skutkovým zjištěním) se rozumí výsledek hodnocení důkazů též z hlediska úplnosti a správnosti. Zjištěné skutečnosti tedy vycházejí z podkladů pro rozhodnutí, ale aby se z podkladů staly zjištěné skutečnosti, musí k nim přistoupit popsáný intelektuální proces.

[51] Již dle prostého jazykového výkladu se tedy povinnost odvolacího orgánu dle § 115 odst. 2 vztahuje nejenom na seznámení s opatřeními a provedenými důkazy, jak výslovně stanoví zákon, ale i na seznámení se skutkovými zjištěními, tedy s hodnocením těchto důkazů odvolacím orgánem (jaké skutečnosti z těchto a dalších důkazů vyvozuje nebo naopak nevyvozuje).

[52] Výše uvedené vychází, jak bude dále uvedeno, i z historické vůle zákonodárce a nalézá své opodstatnění (smysl) v právním řádu a jeho vývoji, zejména na poli procesního práva, kde je nepřehlédnutelný trend naplňování všech atributů spravedlivého procesu. Lze jistě také opět připomenout často zdůrazňovaný odchýlný model daňového procesu oproti jiným typům procesů a odůvodňování smyslu jeho existence. Odlišnost však nemůže sloužit ke slevování z nastoleného trendu. Zákaz libovůle, povinnost orgánu veřejné správy postupovat nepřekvapivě a poskytnout jednotlivci prostor k účinné obraně jeho práv, to vše jsou procedurální zásady ústavní povahy, které musí prostupovat celým právním řádem. „Jednoduché“ procesní právo je třeba vykládat vždy ve světle těchto zásad.

[53] Daňový řád, na rozdíl od správního řádu, totiž neumožňuje odvolacímu orgánu prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení [srov. § 90 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, a § 116 odst. 1 daňového řádu]. Z důvodové zprávy k § 116 vyplývá, že důvody pro tuto odchylku spočívají jednak ve vykonatelnosti rozhodnutí, a tedy povinnosti vrátit případně zaplacenou částku daňovému subjektu dojde-li ke zrušení prvostupňového rozhodnutí, a dále v tom, že tímto postupem by se zásadně prodloužilo daňové řízení, pro které je typické, že ve většině případů se o stejném druhu daňové povinnosti vede několik řízení souběžně (srov. zvláštní část vládní důvodové zprávy k § 116 odst. 1 daňového řádu, Poslanecká sněmovna, V. volební období 2006-2010, sněmovní tisk č. 685/0, digitální repozitář, www.psp.cz).

[54] Zákodárce vyloučení možnosti zrušit rozhodnutí správce daně (ať již pro nedostatečně zjištěný skutkový stav či jiné vady) výslovně zohlednil v § 115 daňového řádu, v němž vytvořil prostor pro opravu či doplnění napadeného rozhodnutí přímo na úrovni odvolacího orgánu. Z důvodové zprávy (zvláštní část důvodové zprávy k § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu) mimo jiné vyplývá (zvýraznění doplnil rozšířený senát):

„V daňovém řízení platí primárně princip apelace, který umožní odvolateli docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně bez nutnosti vracet se zpět k orgánu prvního stupně. Tento princip se navrhuje až na výjimky zachovat, neboť to odpovídá charakteru daňového řízení, které se na rozdíl od řízení soudního nevěnuje primárně právnímu posouzení věci, nýbrž skutkovému posouzení, které je dokládáno často značnou kvantitou důkazních prostředků, které je možné v průběhu řízení doplňovat. Odvolací orgán je tak v odst. 1 povolán k tomu, aby pomocí vlastního dokazování doplnil (a to často výrazným způsobem) proces započatý u orgánu prvního stupně. Zachována je mu možnost v určitých případech, kdy to bude v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomii řízení (především z kapacitních důvodů), požádat správce daně prvního stupně o provedení jednotlivých úkonů v dokazování, zejména pokud půjde o odstranění vad v předchozím dokazování.

Vzhledem k tomu, že po dokazování, které proběhne před odvolacím orgánem, bude vydáno rozhodnutí konečné (pravomocné), a subjekt nespokojený s jeho výsledkem bude nucen proti výsledku bojovat u soudu, eventuálně se pokusí o využití mimořádných opravných prostředků, se navrhuje v odst. 2 poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Odvolateli tak bude umožněno, aby se vyjádřil k provedenému dokazování (ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují), případně navrhl jeho doplnění. O případném jednání, v jehož rámci je odvolatel seznamován s dosavadními výsledky dokazování, se ve smyslu § 60 sepisuje protokol.“

[55] Odvolací orgán pro účely urychlení řízení, resp. k zabránění vzniku problémů vracení a případně opětovného uhrazení zrušené a znovu stanovené daně (pokud by správce daně po vrácení věci rozhodl v neprospěch odvolatele), může provést dokazování sám či o to požádat správce daně. Fakticky však tímto vstupuje do postavení správce daně (prvostupňového správního orgánu) – hojí nedostatky jeho rozhodnutí nebo jinak reaguje na skutkový a právní stav věci.

[56] Tato dvojedinost se nutně projevuje i v tom, že pokud odvolací orgán provádí dokazování, je třeba na obsah seznámení s výsledkem dokazování (zjištěnými skutečnostmi) v odvolacím řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu klást (ze stejných důvodů) analogické požadavky jako na povinnost správce daně prvního stupně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu je k vyjádření dle § 88 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak musí odvolací orgán respektovat obecná pravidla dokazování v § 92 daňového řádu a dbát o jejich naplnění. Jinak řečeno, odvolací orgán musí vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně.

[57] Povinnost stanovená v citovaném ustanovení (seznámit daňový subjekt s úvahami, kterými se při hodnocení důkazů správce daně řídil) tedy dopadá i na situaci, prováděl-li se dokazování před odvolacím orgánem, který se nachází v postavení správce daně dle §

115 odst. 1 daňového řádu. Provádění dokazování jistě není „povinnou“ součástí odvolacího řízení. Dochází-li však k němu (bez ohledu na to, zda z vlastní iniciativy odvolacího orgánu nebo z podnětu daňového subjektu coby odvolatele prostřednictvím námitek, uvedených v odvolání a tam formulovaných důkazních návrhů), musí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu podléhat stejným nárokům jako by jej prováděl správce daně činný v prvním stupni. Odvolací orgán se totiž v této specifické procesní situaci „převtěljuje“ do správce daně a „dotváří“ nebo „přetváří“ jeho prvostupňové rozhodnutí. Nezáleží na tom, jestli dokazování provádí sám odvolací orgán nebo jeho provedení uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Onen „strukturovaný dialog“ musí proběhnout i v případě, že v odvolacím řízení dokazoval „dožádaný“ správce daně. Odpovědnost za dodržení stanoveného procesního postupu v § 115 odst. 2 daňového řádu vždy nese odvolací orgán.

[58] Z již citované důvodové zprávy se podává, že deklarovaným cílem tohoto ustanovení je *„poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním.“* Vzájemný dialog, jakožto provedení zásady součinnosti, je možný pouze v případě, pokud bude daňový subjekt vědět nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje.

[59] V odvolacím daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace řízení. Tento fakt jasně vyplývá z § 111 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *„do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.“* Odvolatel tak může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námítky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhopvat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Může-li odvolací orgán ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, není žádný důvod, aby ve své procesní aktivitě byl omezován odvolatel.

[60] To souvisí s tím, že náprava právních a skutkových vad prvostupňového rozhodnutí má místo přímo ve vlastním odvolacím řízení [nejedná-li se o skutečnosti, pro které je nutné řízení zastavit dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Má-li tedy odvolací orgán k dispozici stejné nástroje a postupy, jimiž disponoval prvostupňový orgán, musí mít i stejnou procesní povinnost a odpovědnost. Zrcadlem k tomu jsou procesní práva daňového subjektu a vytvořený prostor pro jejich uplatnění. Je třeba připomenout, že i odvolací řízení se nese v taktu rozdělení důkazní povinnosti mezi správce daně a daňový subjekt, jejího střídání a přenášení, uvozené zásadou vzájemné součinnosti dle § 6 odst. 2 daňového řádu.

[61] Konkrétní povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s výsledkem dokazování (skutkovými zjištěními a právním posouzením důkazů) stanovená v § 115 odst. 2 daňového řádu je mimo jiné promítnutím a naplněním základních zásad daňového řízení. Je vyvozena z právě zmíněné zásady součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu), z povinnosti správce daně umožňovat osobám zúčastněným na správě daní (daňovému subjektu) uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech (§ 6 odst. 3 daňového řádu) i z povinnosti vycházet těmto

osobám vstříc (§ 6 odst. 4 daňového řádu), ze zásady legitimního očekávání, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu) či ze zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu), která souvisí se správným stanovením daně na základě skutečností, které vyšly v řízení najevo.

[62] Jak správně uvedl předkládající senát, může-li odvolací daňový orgán svým rozhodnutím takto rozhodnutí správce daně potvrzovat či měnit, musí postupovat s takovou obezřetností, aby daňový subjekt měl možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni včas procesně reagovat. Riziko plynutí času a s ním spojených následků (prekluze práva doměřit daň) nese odvolací orgán, jehož povinností je zahájit daňové řízení včas a vést je efektivně, bez průtahů a při dodržení procesních práv daňového subjektu.

[63] Jinak řečeno, jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí (srov. přiměřeně též rozsudky ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 As 257/2017 - 46, či ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 As 244/2018 - 82, a tam trefně použité přirovnání k dětské hře „na slepou bábu“). To by v důsledku zbytečně přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie.

[64] Efektivitu daňového řízení nelze poměřovat jen rychlostí procesního postupu, nýbrž zejména dosažením jeho cíle (vlastního celé správě daní), totiž správného stanovení daně. Předpokladem pro to, aby se toho dosáhlo, je mimo jiné onen strukturovaný dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem v průběhu celého řízení v obou stupních. Vytvoření prostoru pro takový dialog je odůvodněno i částečnou odlišností daňového procesu oproti jiným řízením a v základu stanovením hmotněprávních daňových povinností.

[65] Daňový subjekt má v zásadě povinnost tvrdit a prokazovat svá tvrzení, je „vybaven“ i výše zmíněnou povinností součinnosti se správcem daně. Povinnost tvrzení i povinnost důkazní se často v řízení „přelévá“ mezi ním a správcem daně. O to důležitější je získaná vědomost i o tom, jaké účinky přičítá správce daně či odvolací orgán jeho procesním úkonům směřujícím ke zjišťování skutkového stavu. Mezi daňovým subjektem a správcem daně nemusí panovat totiž shoda, jaké skutečnosti mají být prokazovány, jakými důkazními prostředky se tak má stát a zejména pak jak jsou provedené důkazy zhodnoceny, tedy zda, případně jaká skutková zjištění z nich vyplývají.

[66] Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí

samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne.

[67] Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.

[68] Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předejít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018 - 27). Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu (tedy do dosahu tohoto ustanovení).

[69] Námitka, že by mohl být vytvořen nežádoucí prostor pro nekonečné důkazní návrhy daňového subjektu a procesní výzvy správce daně, a že by tak bylo vytvářeno „řízení v řízení“ a tímto postupem by daňový subjekt oddaloval rozhodnutí a fakticky předčasně suploval podání opravného prostředku, neobstojí. Je na správci daně, aby po doplnění dokazování své skutkové a právní úvahy shrnul, seznámil s nimi daňový subjekt a podle jeho reakce se rozhodl, zda bude v dokazování pokračovat (a pak samozřejmě postup stanovený v § 115 odst. 2 daňového řádu zopakoval) anebo uzavřel, že další důkazy provádět nebude (navržené důkazy nemohou „vytvořit“ relevantní skutková zjištění) a o podaném odvolání rozhodl. Oddělovat skutkové a právní úvahy z nich vyvozené dost dobře nelze. Prvotní je normativita, neboť ona definuje, co jak má být nebo nesmí být, a z toho plyne, co se skutkově má zjišťovat. Předpokladem pro správnou aplikaci práva je tedy správnost a úplnost skutkových zjištění. Na ně (na jejich relevanci) mohou mít jak odvolací orgán, tak daňový subjekt odlišné pohledy. A je na odvolacím orgánu, aby sám měl před vydáním svého rozhodnutí jasno, co je pro věc podstatné a jaké skutkové okolnosti jsou relevantní pro ty či ony právní závěry. Pokud odvolací orgán takto jasno má, nemělo by mu činit problém přesvědčivě a dostatečně sebevědomě svůj názor daňovému subjektu vysvětlit.

[70] Zbývá dodat, že neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (§ 115 odst. 2 věta první

daňového řádu *a contrario*). Postup podle tohoto ustanovení, tedy sdělení odvolacího orgánu daňovému subjektu, že nehodlá provádět žádné důkazy, ani vést jiné skutkové či právní úvahy, neboli že nezjistil žádné další skutečnosti, ani důkazy, které by je prokazovaly, před vlastním rozhodnutím (včetně umožnění, aby se k tomu daňový subjekt ve stanovené lhůtě vyjádřil), by byl čirým formalizmem.

[71] V této souvislosti je třeba zdůraznit, že předběžné zhlédnutí listiny, kterou si obstaral odvolací orgán nebo kterou předložil daňový subjekt, případně seznámení se s informacemi o tom, co by jako svědek mohla uvést osoba, jejíž výslech je zvažován či navrhován, není ještě „prováděním dokazování“, tedy formalizovanou procesní činností, kterou odvolací orgán opatřuje informace důležité pro zjišťování skutkového stavu věci. Tím je až rozhodnutí odvolacího orgánu (byť nijak neformalizované), že listinu skutečně přečte, svědka nebo znalce vyslechně, přečte znalecký posudek, a informace či poznatky takto získané (důkazy) skutečně zhodnotí s dalšími zjištěnými skutečnostmi jednotlivě i v jejich souhrnu a vyvodí z nich vlastní skutková zjištění. V takovém případě nastupuje procesní povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí o odvolání zakotvená v § 115 odst. 2 daňového řádu.

[72] Pokud tedy daňový subjekt v podaném odvolání vznáší různá tvrzení k vyvrácení závěrů správce daně, nabízí k jejich prokázání důkazní prostředky a odvolací orgán nehodlá těmto návrhům vyhovět (pro nadbytečnost, nezákonnost, irelevanci k prokazovaným skutečnostem, atd.), měla by se jeho úvaha o případném postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu v tomto případě odvíjet od toho, zda jde o návrhy skutečně nové, na obstarání a provedení těch důkazních prostředků, které v řízení dosud provedeny nebyly, resp. vztahující se ke skutečnostem, které dostatečně objasněny nebyly, či zda jde o návrhy opakované, obsahově připomínající spíše zadrhnutou gramofonovou desku, na něž již reagoval správce daně v prvním stupni.

[73] Půjde-li o návrhy nové, které by mohly přinést odlišný náhled na věc, bude na místě podle § 115 odst. 2 daňového řádu postupovat. Jedině tak lze totiž předejít překvapivému rozhodnutí, protože právě seznámení podle uvedeného ustanovení umožní odvolateli reagovat na závěr správce daně, že například ani nově navržené důkazy nejsou z určitého důvodu způsobilým důkazním prostředkem.

[74] Strukturovaný dialog jakožto provedení ústavního požadavku nepřekvapivosti procedury se nemůže vést nekonečně dlouho. Jestliže již mezi daňovým subjektem a správcem daně o rozhodných skutkových či právních otázkách proběhl a jeho výsledkem bylo napadené rozhodnutí, není třeba jej jen proto opakovat v odvolacím řízení před rozhodnutím o odvolání, nehodlá-li odvolací orgán měnit posouzení věci po stránce skutkové či právní. Bude tomu v situacích, kdy prostor pro dialog byl vyčerpán, neboť vše, co mohlo být argumentačně uplatněno, bylo uplatněno, a stejně tak jsou jasné rozhodné skutečnosti. Odvolací orgán vyjeví daňovému subjektu svůj názor na skutkové a z nich plynoucí právní otázky a odvolací řízení dovede k rozhodnutí. Je samozřejmé, že i důvody odmítnutí doplnění dokazování v odvolacím řízení musí odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání řádně vysvětlit.

VI. Shrnutí, aplikace zaujatého názoru na projednávanou věc

[75] Rozšířený senát tedy z výše popsaných důvodů uzavřel, že z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.

[76] Rozšířený senát posoudil předloženou spornou právní otázku. Protože šlo o zároveň jedinou kasační námitku, nebylo z důvodu hospodárnosti řízení nutno věc vracet předkládajícímu senátu k projednání a rozhodnutí, nýbrž bylo potřebné v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodnout věc samu.

[77] Rozšířený senát se ztotožnil se závěry, které vyslovil již krajský soud v napadeném rozsudku, a proto kasační stížnost žalovaného z dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou. S krajským soudem lze souhlasit, že jestliže žalobkyně po vydání rozhodnutí celního úřadu předložila stěžovateli doklady, které podle ní měly vyhovovat požadavkům čl. 796da odst. 4 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, doplnila v odvolacím řízení podklady pro rozhodnutí. S hodnocením významu takto doplněných podkladů jako důkazů pro obsah rozhodnutí měla být žalobkyně seznámena. Je vhodné stručně připomenout fakta důležitá pro posouzení věci.

[78] Dne 6. 5. 2014 na základě celního prohlášení žalobkyně celní úřad propustil do celního režimu „trvalý vývoz“ výrobky ze slitin hliníku (podvozkový díl osobního automobilu) v počtu 6000 kusů, s celním úřadem výstupu Bremerhaven (Německo), se zemí určené Čína a nejzazší lhůtou k výstupu zboží 14. 5. 2014. Posléze vyzval žalobkyni k předložení důkazu o výstupu zboží z celního území Společenství. Žalobkyně na výzvu nereagovala. Celní úřad tak zrušil platnost vývozního celního prohlášení.

[79] K odvolání žalobkyně přiložila kopie dvou dokladů – doklad Express Sea Waybill č. HAM195633 ze dne 20. 5. 2014 a doklad VAT Tax Form/Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke č. HAM/195633. Celní úřad vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě 15 dnů prokázala, že na odvolání podepsaná osoba byla v době podpisu k podepsání odvolání pověřena. Podáním doručeným dne 18. 6. 2015 žalobkyně tuto vadu odstranila a opětovně přiložila dva uvedené doklady.

[80] Stěžovatel napadeným rozhodnutím odvolání bez dalšího zamítl a potvrdil rozhodnutí celního úřadu. V rozhodnutí vyhodnotil, že předložené listiny neprokázaly vývoz z celního území Společenství. Dokumenty dle stěžovatele nesplňují náležitosti dokladů dle čl. 796da odst. 4 nařízení Rady (EHS) č. 2454/93.

[81] Krajský soud uzavřel, že žalobkyni předložené důkazy (listiny) nebyly zjevně nevěrohodné či zjevně neprůkazné ve vztahu ke skutečnosti, že zboží opustilo celní území Společenství. Žalobkyně tak mohla legitimně očekávat, že v případě, že celní orgány neshledají důvod pro vyhovění odvolání, seznámí ji stěžovatel před vydáním rozhodnutí o odvolání se svými závěry. Tím spíše, pokud by byla pravdivá argumentace žalobkyně, že ve dvou obdobných věcech uznal celní úřad předložené typově shodné doklady za dostatečné k prokázání vývozu zboží z celního území Společenství. Stěžovatel neseznámil žalobkyni v odvolacím řízení před vydáním rozhodnutí o odvolání s výsledkem

doplněného dokazování, neumožnil jí ani, aby uplatnila námitku porušení legitimního očekávání (resp. jej prokázala) založeného postupem celního úřadu ve dvou dalších obdobných věcech, případně aby nabídla důkazní prostředky jiné. Překvapivými pro žalobkyni nebyly tyto důkazy samotné (jejich obsah samozřejmě znala), ale mohlo jím být jejich hodnocení žalovaným, o němž se poprvé dozvěděla až z rozhodnutí o odvolání.

[82] Rozšířený senát se s výše uvedeným posouzením krajského soudu ztotožnil. V projednávané věci je povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s výsledkem dokazování (skutkovými zjištěními a právním posouzením důkazů) stanovená v § 115 odst. 2 daňového řádu, dána. Stěžovatel si musel být vědom toho, že dokazování před správcem daně neproběhlo, i že jeho vlastní postup při nakládání s listinami předloženými žalobkyní byl dokazováním dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Neseznámení s provedeným dokazováním, ze kterého stěžovatel vyvodil pro věc zásadní důsledky (jedná se o jediné důvody, pro které žalobkyně neunesla své důkazní břemeno), navíc nikterak neodůvodnil.

[83] Argumenty kasační stížnosti byly založeny na zásadním nesouhlasu s hodnocením postupu stěžovatele v odvolacím řízení tak, jak je provedl krajský soud a s interpretací § 115 odst. 2 daňového řádu. Rozšířený senát však závěry krajského soudu považuje za správné a přesvědčivé a dále je v tomto rozhodnutí rozvedl a odůvodnil. Argumenty kasační stížnosti byly tedy beze zbytku vyvráceny, a proto byla jako nedůvodná zamítnuta.

[84] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; o tom soud samostatně nerozhodoval, neboť stěžovatelovo právo či povinnost k náhradě nákladů řízení vyplývá z dalšího kontextu. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný žalobce právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Tyto náklady jsou v projednávané věci, jak správně vyčíslila žalobkyně, tvořeny částkou: 3.100 Kč za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1966 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž za jeden úkon přísluší v těchto věcech částka 3.100 Kč (ustanovení § 9 odst. 4, § 7 advokátního tarifu). Náhrada hotových výdajů činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu částku ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby. Tuto částku dále navýšil o DPH, jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty. Přiznané náklady řízení ve výši 4.114 Kč žalovaný uhradí k rukám zástupce žalobkyně do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. června 2020

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu