



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **MTM Capital, s.r.o.**, IČO 28508114, sídlem Kubelíkova 1224/42, Praha 3 – Žižkov, zastoupená Mgr. Jaroslavou Siebeneicherovou, daňovou poradkyní, sídlem Na Rybníčku 387/6, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. března 2016 č. j. 10646/16/5300-21443-710979, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. září 2020 č. j. 8 Af 41/2016 - 104,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. září 2020 č. j. 8 Af 41/2016 - 104 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Výzvami k odstranění pochybností ze dne 25. dubna 2013, 10. června 2013 a 16. července 2013 Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správně daně“) zahájil postupy k odstranění pochybností ve vztahu k přiznáním žalobkyně k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor, březen, duben a květen 2013.

[2] Dne 29. července 2014 správce daně žalobkyni seznámil s výsledky postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně dne 18. srpna 2014 navrhla, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu. Správce daně tomuto návrhu nevyhověl a platebními výměry ze dne 22. srpna 2014 č. j. 5219329/14/2003-24902-107339, č. j. 5212771/14/2003-24902-107339, č. j. 5213784/14/2003-24902-107339 a č. j. 5214003/14/2003-24902-107339 žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období s tím, že

výrazně snížil odpočet DPH oproti tomu, co žalobkyně vykazala v daňových přiznáních, neboť dospěl k závěru, že většina plnění (dodávky mobilních telefonů), z nichž žalobkyně odpočet nárokovala, byla zasažena řetězovým podvodem.

[3] Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání. Žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně provést poměrně rozsáhlé doplnění podkladů pro rozhodnutí. Dne 8. února 2016 žalovaný seznámil žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a vyzval ji k vyjádření.

[4] Rozhodnutím označeným v návěti žalovaný odvolání žalobkyně zamítl. I po doplněném dokazování setrval na závěru, že žalobkyně byla součástí účelově vytvořeného řetězce společností, jehož účelem bylo získat nadměrný odpočet DPH.

[5] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) však rozsudkem označeným v návěti vyhověl žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Konstatoval, že správce daně pochybil již vydáním výzev k odstranění pochybností, které nekonkretizovaly zdanitelná plnění, ohledně nichž měl správce daně pochybnosti, naopak z nich vyplývá, že správce daně hodlal prověřit rozhodná zdaňovací období v plném rozsahu. Již z toho je dle názoru městského soudu zřejmé, že měla být zahájena daňová kontrola. Městský soud dále shledal, že žalovaný nepochybil tím, že správci daně uložil doplnit dokazování, neboť platební výměry byly vydány na základě zcela nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Za podstatnou vadu však městský soud považuje, že tak rozsáhlé doplnění dokazování nebylo provedeno v rámci daňové kontroly. Městský soud zdůraznil, že postup k odstranění pochybností nemůže nahrazovat daňovou kontrolu, s níž jsou spojena jiná procesní práva daňového subjektu, konkrétně právo seznámit se s výsledky daňové kontroly. Městský soud proto, aniž by se zabýval námitkami ohledně účasti žalobkyně na daňovém podvodu, zrušil rozhodnutí žalovaného i platební výměry a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že na žalovaném nyní bude, aby v souladu s daňovým řádem zahájil se žalobkyní daňovou kontrolu a podle jejích výsledků ve věci znovu rozhodl. Dle názoru městského soudu totiž důkazy opatřené správcem daně v rozporu s daňovým řádem nemohou sloužit jako podklady pro vydaná rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Upozorňoval, že v rámci odvolacího řízení nevycházel jen z úředních záznamů o provedených postupech k odstranění pochybností, ale pověřil správce daně rozsáhlým doplněním dokazování. Po vyhodnocení nově zjištěných skutečností stěžovatel dospěl k závěru, že plnění, z nichž žalobkyně nárokovala odpočet DPH, byla zasažena podvodem, o němž žalobkyně věděla, nebo mohla a měla vědět. Stěžovatel považuje za podstatné, že žalobkyni v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, seznámil s provedeným hodnocením důkazů a se svým právním názorem a současně ji vyzval k vyjádření. Žalobkyně tohoto práva využila, stěžovatel se s jejími námitkami vypořádal v rozhodnutí o odvolání. Ani městský soud neshledal, že by stěžovatel překročil svá oprávnění v odvolacím řízení, dospěl však k závěru, že tak měl učinit v rámci daňové kontroly, což stěžovatel považuje za zjevně nesmyslné. Odvolací daňové řízení je totiž

pokračování

založeno na apelačním principu, vady řízení před správcem daně musí být odstraněny v odvolacím řízení. I když dokazování v rámci odvolacího řízení doplňuje prvostupňový správce daně, jsou tyto úkony vždy přičitatelné odvolacímu orgánu. Proto nejde o úkony prováděné v rámci již formálně ukončených kontrolních postupů.

[7] Stěžovatel dále namítl, že žalobkyně nenamítala nezákonnost výzev k odstranění pochybností a městský soud tuto otázku posoudil nad rámec žalobních bodů. Navíc i takovou vadu lze odstranit v rámci odvolacího řízení. Stěžovatel dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že pochybení spočívající výhradně v tom, že správce daně v pravý okamžik nepřeklopil postup k odstranění pochybností do daňové kontroly, nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[8] Další pochybení městského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že byly zrušeny i platební výměry, aniž pro to byly naplněny zákonné podmínky. Pokud jsou platební výměry zrušeny, nemohou být vydány znovu a daňové řízení končí. Takový postup proto přichází v úvahu jen v případech tak zásadního pochybení, které brání dalšímu pokračování daňového řízení, či v případech, kdy platební výměry neměly být vůbec vydány. Taková situace však v této věci nenastala, a to ani dle názoru městského soudu, který stěžovateli uložil, aby v dalším řízení vytýkané vady daňového řízení napravil. V tomto směru považuje stěžovatel rozsudek městského soudu za vnitřně rozporný. Pokyn městského soudu, aby stěžovatel se žalobkyní zahájil daňovou kontrolu, je právně neuskutečnitelný, neboť po zrušení platebních výměrů již nelze v daňovém řízení pokračovat. Provádění kontrolních postupů při správě daní navíc nepatří do věcné působnosti stěžovatele, jemuž daňový řád umožňuje doplnit dokazování a seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a právním názorem postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Dle názoru stěžovatele tento postup sleduje stejný účel jako kontrolní postupy správce daně.

[9] Žalobkyně se ve svém vyjádření ztotožnila s rozsudkem městského soudu, neboť správce daně měl zahájit daňovou kontrolu. Nevhodnost a nedostatečnost postupu správce daně stěžovatel v odvolacím řízení nezhojil, nedostal své povinnosti a zcela loajálně potvrdil závěry správce daně.

[10] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalobkyně stěžovateli na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[12] V prvé řadě Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že městský soud porušil § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož soud přezkoumá žalobou napadené rozhodnutí *v mezích žalobních bodů*. Žalobkyně v žalobě brojila především proti závěru stěžovatele, že plnění, z něhož odvozovala nárok na odpočet DPH, bylo zatíženo řetězovým podvodem, o němž věděla, či mohla vědět, a zpochybňovala hodnocení jednotlivých důkazů. V rozsáhlé a nepřehledné žalobě uplatnila i několik stručných a nesourodých námitek proti postupu správce daně, respektive

stěžovatele, avšak nenamítala, že by samotné zahájení postupu k odstranění pochybností bylo nezákonné; ani z podrobného přepisu obsahu žaloby do rozsudku městského soudu není taková námitka patrná. Posouzením, zda byly výzvy k odstranění pochybností dostatečně konkrétní, tedy městský soud skutečně vybočil z mezí přezkumu nastavených žalobou.

[13] Nejvyšší správní soud shledal jako důvodnou i námitku, že městský soud neměl rušit platební výměry. Jak správně upozorňoval stěžovatel, prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí pokračovat v řízení a vydat nové rozhodnutí. Daňový řád totiž (na rozdíl od správního řádu) předpokládá, že vady prvostupňového rozhodnutí budou napraveny v řízení odvolacím; rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. dubna 2009 č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). „Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle daňového řádu, není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně (platební výměr) tam, kde má řízení pokračovat. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí žalovaného, jehož zaváže právním názorem“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. listopadu 2009 č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS).

[14] Městský soud stěžovateli vytýkal, že v rámci daňového řízení se žalobkyní nebyla vedena daňová kontrola, nedovodil však, že by platební výměry neměly být vůbec vydány. Naopak, uložil žalovanému, aby v řízení pokračoval a stanovil žalobkyni daň v rámci daňové kontroly, předpokládal tedy, že i po právní moci jeho rozsudku bude řízení pokračovat. To však, jak již bylo uvedeno, po zrušení platebních výměrů není možné. Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje stěžovateli, že rozsudek městského soudu je vnitřně rozporný, tedy nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. prosince 2017 č. j. 6 Afs 282/2017 - 26).

[15] Tato vada by sama o sobě postačovala ke zrušení napadeného rozsudku, avšak zároveň nebrání tomu, aby Nejvyšší správní soud posoudil i poslední ze stěžovatelových námitek, která zpochybňuje závěr městského soudu, že neprovedení daňové kontroly je takovou vadou žalobou napadeného rozhodnutí, která mohla mít vliv na jeho zákonnost.

[16] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu se postup k odstranění pochybností provádí, *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených*. Podle § 90 daňového řádu sepíše správce daně o průběhu postupu k odstranění pochybností *protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností* (odstavec 1). *Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků* (odstavec 2). *Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li*

pokračování

správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně (odstavec 3).

[17] Daňová kontrola se zaměřuje na daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (§ 85 odst. 1 daňového řádu).

[18] Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 10. října 2012 č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2017 Sb. NSS, postup k odstranění pochybností má sloužit „především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených“, nikoli „k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí.“ Zásadní rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je v rozsahu oprávnění správce daně. V rámci postupu k odstranění pochybností je správce daně oprávněn toliko žádat od daňového subjektu doložení určitých skutečností, v daňové kontrole je může zjišťovat vlastními postupy, a to i v rámci právní sféry daňového subjektu proti jeho vůli (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2008 č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, 104, č. 1729/2008 Sb. NSS). Vzhledem k invazivnější povaze daňové kontroly je navíc obecně vhodné nejprve zahájit postup k odstranění pochybností a teprve ukáže-li se, že v jeho rámci nelze pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti či úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání rozptýlit, překlomit jej do daňové kontroly (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. července 2010 č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, č. 2137/2010 Sb. NSS); volba postupu je nicméně na úvaze správce daně (viz výše citovaný rozsudek č. j. 1 Ans 10/2012 - 52). Tato volba je omezena především tím, že postup k odstranění pochybností nelze na rozdíl od daňové kontroly použít pro namátkové prošetření tvrzení daňového subjektu (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. září 2014 č. j. 1 Afs 107/2014 - 26, č. 3175/2015 Sb. NSS).

[19] Z výše citovaného § 90 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že v rámci postupu k odstranění pochybností lze vydat rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr), pokud nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně. Stanovit daň v rámci postupu k odstranění pochybností tedy lze jen v případě, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Případné zjišťování podvodu na DPH však předpokládá, že daňový subjekt unesl důkazní břemeno ve vztahu k existenci zdanitelných plnění a ke skutečnostem, které uvedl ve svém daňovém přiznání. Účast daňového subjektu na daňovém podvodu prokazuje správce daně, na daňový subjekt nelze přenášet ani důkazní břemeno k vyvrácení zjištění správce daně o existenci podvodu na DPH a účasti daňového subjektu na něm (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. října 2016 č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Postup k odstranění pochybností tedy není konstruován pro odepření daňového odpočtu na základě zjištěného podvodu na DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. listopadu 2019 č. j. 6 Afs 136/2019 - 47).

[20] Na základě uvedeného lze městskému soudu přisvědčit, že správce daně pochybil tím, že daňovou povinnost stěžovatelky neposuzoval v režimu daňové kontroly, a to alespoň od chvíle, kdy bylo zřejmé, že se postup k odstranění pochybností vymyká svým zákonným mantinelům (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. ledna 2015 č. j. 2 Afs 174/2014 - 27 či výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 136/2019 - 47). Ostatně stěžovatel tento závěr nezpochybňoval a namítal, že tuto vadu řízení napravil v odvolacím řízení, neboť v souladu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu doplnil dokazování (respektive uložil správci daně, aby tak učinil) a před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnil jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila.

[21] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné zabývat se tím, zda měl stěžovatel v tomto konkrétním případě v rámci doplnění dokazování podle § 115 daňového řádu provést daňovou kontrolu, respektive její provedení uložit správci daně. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž pochybení spočívající v tom, že v daňovém řízení nebyla provedena daňová kontrola, nemá samo o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně. Vždy je třeba uvážit vliv zjištěných procesních pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí ve věci, a to v intencích žalobních bodů (viz například výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 136/2019 - 47). Žalobce tedy musí uvést, která jeho procesní práva chybný postup správce daně (žalovaného) zkrátil, a zpochybnit skutková zjištění v tom smyslu, zda jsou použitelná pro vyměření daně (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. dubna 2017 č. j. 2 Afs 74/2016 - 28). Žalobkyně však v projednávané věci žádné konkrétní zkrácení svých procesních práv netvrdila, skutková zjištění stěžovatele zpochybňovala ve věcné rovině, nikoli z důvodu procesních vad shromažďování a provádění důkazů. Nejvyšší správní soud proto žalovanému přisvědčuje, že v projednávané věci není neprovedení daňové kontroly vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud tedy ze shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[23] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. března 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu

