



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **ZEMLES spol. s r.o.**, se sídlem Lannova 2061/8, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2016, č. j. 2032/16/5300-22441-711309, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2020, č. j. 8 Af 27/2016 - 101,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2020, č. j. 8 Af 27/2016 - 101, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012, v němž vykázala nadměrný odpočet DPH ve výši 232 067 Kč, a to v důsledku uplatnění nároku na odpočet daně z nákupu zboží od společnosti CAMONA, spol. s r. o., konkrétně náhradních dílů do automobilu, u nichž DPH představovala 6 038 041,20 Kč. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dospěl po provedeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že se žalobkyně podílela na daňovém podvodu jako součást řetězce společností. Platebním výměrem ze dne 29. 7. 2013, č. j. 4145008/13/2001-24903-108675, jí vyměřil daň ve výši 5 805 974 Kč. Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 20. 1. 2016.

[2] Městský soud rozsudkem ze dne 18. 5. 2020, č. j. 8 Af 27/2016 - 69, žalobě vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2016 i platební výměr správce daně ze dne 29. 7. 2013 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Správce daně porušil § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když podklady spojené s postupem k odstranění pochybností doručil dne 27. 6. 2013 přímo žalobkyni, a nikoli jejímu zástupci Ing. M. P., přestože plná moc

udělená mu žalobkyní dne 1. 2. 2013 byla správci daně doručena již dne 5. 2. 2013. S doručením úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností spojuje § 90 daňového řádu zásadní následky pro daňový subjekt. Žalobkyně nemohla plně uplatnit právo navrhnout pokračování dokazování a označit důkazy k prokázání svých tvrzení, neboť zástupci, který ji měl zastupovat, úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností doručen nebyl, a krátká zákonná lhůta žalobkyni ztížila, ne-li znemožnila, informování svého zástupce o stavu věci a včasné využití zákonem nabízených možností. Shledal také, že správce daně z hlediska časového i věcného dalece překročil možnosti postupu k odstranění pochybností. V okamžiku, kdy vyšlo najevo, že pouhé vyjádření žalobkyně a předložení zápisů o obchodním jednání a účetních dokladů nebude pro správce daně dostatečné, bylo namístě zahájit s ní daňovou kontrolu, nikoli pokračovat v postupu k odstranění pochybností další tři roky a provádět rozsáhlé šetření včetně výslechu svědků.

[3] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) svým prvním rozsudkem v této věci ze dne 10. 9. 2020, č. j. 9 Afs 161/2020 - 28, zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vytkl mu, že neodůvodnil splnění podmínek pro to, aby kromě rozhodnutí žalovaného zrušil i prvostupňový platební výměr správce daně. Uložil také městskému soudu, aby zvážil na straně jedné procesní pochybení správce daně a na straně druhé dopady do hmotných práv žalobkyně, a to i vzhledem k následné snaze žalovaného poskytnout žalobkyni v rámci odvolacího řízení dostatečnou příležitost, aby mohla uplatnit skutečnosti, jež by jinak mohla uplatnit v daňové kontrole, která v důsledku chybného postupu správce daně nebyla zahájena. Konstatoval také, že postup k odstranění pochybností netrval další tři roky, jak tvrdil městský soud, nýbrž celkem čtyři měsíce a sedm dní.

[4] Novým rozsudkem ze dne 29. 10. 2020, č. j. 8 Af 27/2016 - 101, městský soud zrušil již jen rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Setrval na důvodnosti žalobní námitky mířící proti tomu, že správce daně v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu nedoručil zmocněnci žalobkyně úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností. Ta pak nemohla plně uplatnit právo navrhnout pokračování dokazování a označit důkazy k prokázání svých tvrzení, neboť zástupci, který ji měl zastupovat, byl s věcí obeznámen a byl vybaven potřebnou odborností, úřední záznam doručen nebyl. Krátká zákonná lhůta jí znemožnila využít práv vyplývajících z § 92 odst. 2 daňového řádu, tedy podat návrh na pokračování v dokazování ve formě daňové kontroly spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Vadným doručením porušil správce daně zásadu legality zakotvenou v § 5 odst. 1 daňového řádu. Pokud by správce daně v rámci doručování postupoval řádně, žalobkyni by byla zachována lhůta 15 dnů k podání návrhu na pokračování dokazování a navrhování důkazů. To se nestalo a doplnění dokazování bylo provedeno až v rámci odvolacího řízení. Otevření dokazování v odvolacím řízení však nelze pokládat za zhojení vadného postupu správce daně. Pokud by totiž žalobkyně měla již v řízení před správcem daně zachovánu lhůtu k podání návrhů na doplnění dokazování, nebylo by dokazování prováděno v rámci postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly, pro jejíž zahájení by byly splněny zákonné podmínky.

[5] Městský soud přitakal i námitce mířící proti skutečnosti, že se žalobkyní nebyla zahájena daňová kontrola. Pokud žalovaný seznal, že je dokazování třeba doplnit, byl povinen zahájit daňovou kontrolu, jelikož tak neučinil již správce daně, přestože kdyby řádně kontrolní zjištění doručil, měl tak učinit. Vzhledem k tomu, že důkazy, o něž

pokračování

daňové orgány svá skutková zjištění opírají, byly obstarány v rámci postupu k odstranění pochybností vedeného v rozporu se zákonem, nemohou obstát závěry žalovaného, jakož i správce daně, o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. K tomu, aby žalovaný a správce daně mohli rozhodnout o daňové povinnosti žalobkyně, je nezbytné, aby byl skutkový stav objasněn řádně, tedy v rámci daňové kontroly. Postup k odstranění pochybností zvolený správcem daně a aprobovaný žalovaným však takovým nástrojem není.

II. Obsah kasační stížnosti žalovaného

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl i tento nový rozsudek městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Nejprve zdůraznil, že jeho kasační stížnost nelze pokládat za nepřipustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť důvodem zrušení prvního rozsudku městského soudu byla jeho nepřezkoumatelnost, a navíc se městský soud neřídil závazným právním názorem NSS. Městský soud sice již v novém rozsudku nezrušil i napadený prvostupňový platební výměr, ovšem svým právním názorem znemožnil nápravu nesporné vady řízení, jelikož tuto vadu dle městského soudu nelze odstranit dokazováním v odvolacím řízení. Proto městský soud fakticky rozhodl způsobem, který v kontextu daňového řízení neumožňuje jiný postup, než platební výměr zrušit.

[8] Napadený rozsudek nadále neobsahuje přezkoumatelnou úvahu, zda byl zásah do práv žalobkyně způsobený nesprávným doručením úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností napraven v odvolacím řízení. Požadavek obsažený v bodech 21 a 22 rozsudku č. j. 9 Afs 161/2020 - 28 tedy nebyl naplněn.

[9] V otázce délky postupu k odstranění pochybností městský soud sice formálně přijal závěr NSS, avšak z odůvodnění napadeného rozsudku, zejména z bodů 22 a 29, je zřejmé, že nadále považuje dokazování provedené v odvolacím řízení podle § 113 odst. 2 daňového řádu za součást postupu k odstranění pochybností. V tomto ohledu se tedy městský soud neřídil závazným právním názorem NSS vyjádřeným výslovně v bodu 25 rozsudku č. j. 9 Afs 161/2020 - 28.

[10] Navíc je takový názor nesprávný. Ačkoliv některé postupy při správě daní mohou být prováděny v průběhu celého nalézacího řízení, tedy i v řízení odvolacím, v případě postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly tomu tak není. Smysl obou kontrolních postupů totiž do značné míry splývá se smyslem nalézacího řízení před prvostupňovým správcem daně. Daňový řád sice výslovně nestanoví, že by postup k odstranění pochybností a daňová kontrola nemohly být vedeny v průběhu odvolacího řízení, jejich vedení a následné ukončení v odvolacím řízení by však odporovalo smyslu těchto postupů a nebylo by ani souladné se smyslem odvolacího řízení, jímž je přezkoumání správnosti a zákonnosti platebního výměru, případně dodatečného

platebnímu výměru, a eventuálně odstranění jejich vad. Smyslem odvolacího řízení tedy není komplexní zkoumání daňové povinnosti, jako je tomu v řízení před prvostupňovým správcem daně, nýbrž přezkoumání rozhodnutí napadeného odvoláním v rozsahu určeném § 114 až § 116 daňového řádu. V rámci odvolacího řízení může prvostupňový správce daně již pouze doplnit řízení o nezbytné úkony podle § 113 odst. 2 daňového řádu. Odvolací orgán může dokazování provádět toliko k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Naopak pokračování postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly v rámci odvolacího řízení již nepřichází v úvahu, jelikož tyto kontrolní postupy, pokud byly prováděny, již musely být ukončeny, aby mohlo být výstupem z nich odůvodněno rozhodnutí o stanovení daně. Pokud kdykoliv v průběhu příslušného kontrolního postupu nebo při jeho ukončení nastala v řízení určitá vada, tak musí být napravena v rámci řízení odvolacího za užití výše uvedených zákonných prostředků dostupných v rámci odvolacího řízení, tedy postupem podle § 113 odst. 2, případně § 115 odst. 1 daňového řádu. Zahájení kteréhokoliv ze dvou výše uvedených kontrolních postupů v průběhu odvolacího řízení by postrádalo smysl, jelikož by výstupem bylo odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně. Přesvědčení městského soudu, který dokazování v odvolacím řízení považuje za pokračování postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, nemá oporu v zákoně. Za nezákonný je proto nutno označit i závazný právní názor vyjádřený v bodě 59 napadeného rozsudku, podle něhož je stěžovatel po vrácení věci povinen zahájit se žalobkyní daňovou kontrolu a podle jejího výsledku rozhodnout o podaném odvolání. Daňový řád však stěžovateli neumožňuje v rámci odvolacího řízení daňovou kontrolu zahájit.

[11] Městský soud spatřuje zásah do práv žalobkyně již v tom, že nebyla zahájena daňová kontrola, ačkoliv pokud by nastala vada řízení spočívající v nesprávném doručení úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností, byly dány podmínky k jejímu zahájení. Východiskem pro přesvědčení městského soudu o zásahu do práv žalobkyně nezahájením daňové kontroly byl jeho nesprávný závěr o tom, že dokazování v odvolacím řízení v posuzované věci představuje pokračování postupu k odstranění pochybností, respektive přesvědčení, že v rámci odvolacího řízení může pokračovat, popřípadě být zahájen, některý z kontrolních postupů správce daně vedoucích ke stanovení daně. Takto odůvodněný rozsudek je však z hlediska posouzení intenzity zjištěné procesní vady i nadále nepřezkoumatelný. Nevyplývají z něj důvody, pro které městský soud považuje za jediný přípustný způsob nápravy procesního pochybení správce daně zahájení daňové kontroly a pro které nemohla příslušná vada řízení být odstraněna dokazováním v rámci odvolacího řízení. Pokud by nezahájení daňové kontroly samo o sobě představovalo natolik zásadní zásah do práv žalobkyně, aby bylo důvodem ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, pak by se jednalo o vadu neodstranitelnou v obnoveném odvolacím řízení, jelikož daňová kontrola není postupem, který by mohl být zahájen po vydání prvostupňového rozhodnutí o stanovení daně, a byl by dán důvod i pro zrušení samotného platebního výměru. Městský soud však ve skutečnosti neprovedl vyvažování procesního pochybení správce daně na straně jedné a dopadů tohoto pochybení do hmotných práv žalobkyně na straně druhé, ke kterému byl zavázán v bodech 21 a 22 rozsudku č. j. 9 Afs 161/2020 - 28.

[12] Nezahájení daňové kontroly je ryze formálním důsledkem procesního pochybení správce daně a nemůže být považováno za zkrácení hmotných práv žalobkyně samo o

pokračování

sobě. Jím by bylo až neuskutečnění dialogu se správcem daně, který by jinak byl náplní daňové kontroly a v jehož rámci by mohla žalobkyně činit další tvrzení a nést břemeno důkazní. K tomu ale dává dostatečný prostor i odvolací řízení, probíhající v plné apelaci, v němž má mít daňový subjekt stejný komfort, jaký měl v prvostupňovém řízení, což zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu, jak potvrzuje rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, č. 4053/2020 Sb. NSS, zejména jeho body 55 a 56. Úprava obsažená v § 115 daňového řádu má daňovému subjektu garantovat práva, která by měl v daňové kontrole v rámci řízení před správcem daně a která byla v posuzované věci nepochybně zkrácena. Stěžovatel je proto přesvědčen, že zkrácení práv žalobkyně, ke kterému v posuzované věci došlo nezahájením daňové kontroly, může být napraveno v rámci odvolacího řízení prostředky, které má odvolací orgán dle daňového řádu k dispozici. Naopak městský soud tuto právní otázku posoudil nesprávně, když konstatoval, že skutečnost, že daňová kontrola nebyla zahájena, nemůže být zhojena tím, že stěžovatel připustil doplnění dokazování v odvolacím řízení. Zmocněnec se mohl seznámit s úplným obsahem spisu a mohl navrhnout rovněž provedení dalšího dokazování v průběhu odvolacího řízení, což se i stalo, jak plyne ze samotného odvolání a z bodů 32 až 38 žalobou napadeného rozhodnutí. Již závěry obsažené v bodě 18 prvního rozsudku NSS ostatně popírají správnost právního názoru městského soudu, podle něhož nelze nezahájení daňové kontroly v odvolacím řízení napravit. Tím je dále potvrzena nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu, jelikož neposoudil dostatečnost způsobu, jakým se stěžovatel pokusil vadu napravit, a nezkoumal, zda podmínky vytvořené v odvolacím řízení umožnily žalobkyni uplatnit tvrzení, která by jinak mohla uplatnit v daňové kontrole.

[13] Ostatním žalobním bodům přisvědčil městský soud výlučně s ohledem na vadu řízení spočívající v nesprávném doručení úředního záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností, když konstatoval, že závěry o účasti žalobkyně v podvodu na DPH nemohou obstát, neboť důkazy, o něž daňové orgány svá skutková zjištění opírají, byly obstarány v rámci postupu k odstranění pochybností vedeného v rozporu se zákonem. Právní názory, na kterých je tento závěr postaven, pro něj nepředstavují dostatečný poklad, proto i v tomto ohledu je nutno napadený rozsudek považovat za nezákonný. Městský soud navíc cituje § 108 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění účinném v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Zákon o DPH však tehdy § 108 odst. 1 písm. k) vůbec neobsahoval a text ustanovení citovaný městským soudem v napadeném rozsudku nemůže být v posuzované věci aplikován, jelikož žalobkyně deklarovala poskytnutí zboží společnosti TILIA shoes s.r.o. (tehdy Company pyramid s.r.o.), M. Majerové 713/37, 674 01 Třebíč, IČ: 24242179, tedy tuzemskému plátcí daně. V posuzované věci správce daně odkázal na § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2012, které je rozhodné pro zde posuzovanou věc, jelikož je posuzována daňová povinnost žalobkyně za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012. V rozhodnutí o odvolání nicméně toto ustanovení vůbec nebylo aplikováno, vzhledem k tomu, že stěžovatel nezpochybnil poskytnutí zdanitelného plnění žalobkyni jejímu odběrateli.

[14] Stěžovatel závěrem připomněl, že v řízení před správcem daně byla žalobkyni stanovena daň s ohledem na neprokázané uskutečnění zdanitelného plnění. Až v rámci odvolacího řízení s ohledem na dostupné důkazní prostředky dospěl stěžovatel k závěru,

že přijetí i následné poskytnutí zdanitelného plnění žalobkyně prokázala, avšak zapojila se do řetězce transakcí zasaženého podvodem na DPH, o čemž věděla, nebo vědět měla a mohla. Městský soud označuje postup k odstranění pochybností za neadekvátní vzhledem k podvodu na DPH. Je však nutno konstatovat, že účast žalobkyně v podvodu coby důvod odepření nároku na odpočet daně byla konstatována až v odvolacím řízení. Ani touto skutečností tedy nemůže být poznamenán postup k odstranění pochybností.

[15] Stěžovatel proto navrhuje, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[16] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen zaměstnancem, který má vysokoškolské právnické vzdělání, v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Dále zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Poté přistoupil k posouzení přípustnosti kasační stížnosti pohledem § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.* Nepřípustnost kasační stížnosti se dotýká především otázek, které NSS v téže věci již závazně posoudil, resp. mohl posoudit (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahuje i výjimku z popsaného pravidla. Kasační stížnost je přípustná, je-li namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem NSS vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Judikatura Ústavního soudu a NSS dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky z aplikovatelnosti tohoto ustanovení. Zpravidla jej nelze vztáhnout na případy, kdy NSS vytyká krajskému soudu procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav nebo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti by v takovém případě znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (viz usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 As 79/2009 - 165).

[19] V nyní posuzovaném případě je opakovaná kasační stížnost žalovaného přípustná, jednak proto, že ke zrušení prvního rozsudku městského soudu NSS přistoupil z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti, a jednak proto, že stěžovatel jeho druhému rozsudku vytyká nerespektování závazného právního názoru NSS, a to důvodně.

[20] Nejvyšší správní soud ve svém prvním rozsudku odkázal na svůj rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, a v návaznosti na něj v bodě 21 uložil městskému soudu, *„aby obdobným způsobem zvážil na straně jedné procesní pochybení správce daně a na straně druhé dopady do hmotných práv žalobkyně, a to i vzhledem ke stěžovatelově následné snaze poskytnout žalobkyni dostatečnou příležitost, aby mohla v odvolacím řízení uplatnit skutečnosti, jež by jinak mohla uplatnit v daňové kontrole.“* V bodě 22 mu pak

pokračování

znovu vytkl, že „*neprovedl vyvažování, které u důsledků takových procesních chyb, jako je právě nesprávné doručování, judikatura NSS setrvale vyžaduje.*“

[21] Takové vyvažování však městský soud ani ve svém druhém rozsudku neprovedl. Namísto toho v bodech 38 až 41 (zvýraznění provedl NSS, číslování bodů je v citaci vynecháno) uvedl: „*V souladu s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem městský soud konstatuje, že postup k odstranění pochybností započal dne 21. 2. 2013 a byl ukončen doručením sdělení o kontrolním zjištění dne 28. 6. 2013. Jak již městský soud shora vysvětlil, doručeno bylo v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu. **Správce daně nesprávným úředním postupem zmařil možnost žalobce v propadlé 15ti denní lhůtě podat návrh na doplnění dokazování a tím docílit zahájení daňové kontroly.** Dokazování bylo následně vedeno v rámci odvolacího řízení, kdy v rámci odvolacího řízení provedl prvostupňový správce daně výsledky svědků T. D. a M. K. Pokud **žalovaný seznal, že dokazování je třeba doplnit, byl povinen zahájit daňovou kontrolu,** jelikož tak neučinil již správce daně, ač tak, v případě že by řádně kontrolní zjištění doručil, učinit měl. **Skutečnost, že daňová kontrola nebyla zahájena, nemůže být zhojena tím, že žalovaný připustil doplnění dokazování v odvolacím řízení.***“

[22] Tím však městský soud pouze zopakoval, jaké procesní chyby se správce daně dopustil a jaké důsledky toto pochybení mělo pro procesní práva žalobkyně. Nezahájení daňové kontroly totiž představuje samo o sobě pouze zásah do jejích procesních práv, nikoli však do práv hmotných. Do nich by mohlo zasáhnout to, pokud by žalobkyně v důsledku tohoto pochybení nemohla ochránit svá hmotná práva. K tomu by došlo typicky tehdy, pokud by kvůli takovému pochybení nemohla úspěšně navrhnout nějaký relevantní důkaz, který by bylo možné provést, pokud by byla zahájena daňová kontrola, ale již nikoli v době doplnění dokazování v odvolacím řízení. Tak by tomu bylo například tehdy, pokud by v mezičase mezi dobou, kdy správně měla proběhnout daňová kontrola, a dobou, kdy fakticky proběhlo dokazování v odvolacím řízení, zemřel klíčový svědek nebo zanikl rozhodující listinný důkaz. Nic takového však městský soud netvrdil a jeho úvahy tak daleko ani nešly, neboť se v rozporu se závazným právním názorem NSS zastavily pouze na otázce dotčení procesních, nikoli hmotných práv žalobkyně.

[23] Městský soud nijak nevysvětlil svou úvahu ve výše citovaném bodě 41 svého rozsudku, podle nějž „*[s]kutečnost, že daňová kontrola nebyla zahájena, nemůže být zhojena tím, že žalovaný připustil doplnění dokazování v odvolacím řízení.*“ Není nijak zřejmé, proč by dokazování, k němuž by jinak byla určena daňová kontrola, nemohlo být provedeno v odvolacím řízení, kde je stěžovatel, či na jeho pokyn správce daně, také skutečně prováděl.

[24] Prostor pro provádění dokazování v odvolacím řízení je vytvořen v § 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.*

[25] Smyslem tohoto ustanovení je především naplnit v daňovém řízení princip úplné apelace a umožnit odvolacímu orgánu (buď přímo, nebo dožádáním prvostupňového správce daně) doplnit v odvolacím řízení dokazování způsobem, který by maximálně

odpovídal možnostem prvostupňového vyměřovacího či doměřovacího řízení. Plyne to již z důvodové zprávy k daňovému řádu, na niž souhlasně odkázal rozšířený senát v bodě 54 rozsudku č. j. 1 Afs 438/2017 - 52: „*Zákonodárce 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), dožádat 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 brojit 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.“*

[26] V bodech 55 a 56 pak rozšířený senát dodal: „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 dožádat 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 dvojedinnost 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.“

[27] Ze samotné skutečnosti, že dokazování neprobíhalo v rámci daňové kontroly před prvostupňovým správcem daně, ale před stěžovatelem v rámci odvolacího řízení, tudíž ještě neplyne, že měla žalobkyně menší možnost dosáhnout provedení navrhovaných důkazů. Naopak, smyslem § 115 daňového řádu je, aby i v odvolací fázi řízení měla stejný komfort při dokazování, jak plyne i z bodu 43 citovaného rozsudku rozšířeného senátu. Podle něj platí, že „*odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, tedy že shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného*

pokračování

rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správcí 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.“

[28] Z rozhodnutí žalovaného a z obsahu správního spisu je zjevné, že stěžovatel ve spolupráci se žalobkyní tuto možnost poskytnutou principem úplné apelace plně využil. Naopak městský soud stále nijak nevysvětlil, v čem bylo pro žalobkyni dokazování prováděné až v odvolacím řízení méně komfortní, než by bylo dokazování během daňové kontroly, nebýt opakovaně zmiňovaného procesního pochybení správce daně, které se stěžovatel snažil napravit. Jinak řečeno, ani z nového rozsudku městského soudu není patrné, jakým způsobem zasáhlo provádění dokazování až v odvolacím řízení, a nikoli v daňové kontrole, do hmotných práv žalobkyně, jak již bylo konstatováno výše.

[29] Konečně je třeba také přisvědčit stěžovateli, že dokazování, které prováděl v odvolacím řízení, probíhalo plně v režimu § 115 daňového řádu. Není vůbec patrné, z čeho městský soud dovodil, že stěžovatel pokračoval v postupu k odstranění pochybností (již v bodě 25 svého prvního rozsudku ostatně NSS jasně uvedl, že z ničeho „neplyne, že by bylo možno tyto úkony odvolacího řízení označit za úkony postupu k odstranění pochybností“), přestože „správně“ měl podle městského soudu sám zahájit daňovou kontrolu. Pro takový postup v odvolacím řízení nedává daňový řád prostor a vzhledem k proběhnuvšímu dokazování podle § 115 daňového řádu k němu není ani důvod.

[30] Je tak třeba uzavřít, že úvaha městského soudu je nadále nepřezkoumatelná, neboť nevysvětluje, v čem zasáhl postup správce daně a stěžovatele do hmotných, nikoli pouze procesních, práv žalobkyně. Před provedením této úvahy ze strany městského soudu by bylo předčasné, aby se NSS vyjadřoval k účasti žalobkyně v podvodu na DPH, konstatované stěžovatelem, a k aplikované právní úpravě; ostatně sám městský soud v bodě 56 rozsudku pouze zkratkovitě uzavřel, že napadené stěžovatelovo rozhodnutí nemůže obstát, dokud nemá „oporu v řádně (procesně souladně) opatřených důkazech“. Závěr městského soudu o tom, že stěžovatel opatřil v odvolacím řízení důkazy procesně nesprávným postupem, není opřen o úvahu o zásahu do hmotných práv žalobkyně, a je tedy nepřezkoumatelný. I tato jeho navazující úvaha je tudíž přinejmenším předčasná.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] NSS proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. července 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu