



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Sylvy Šiškeové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **STROJ-KOVO s. r. o.**, Benešovská 432/3, Děčín, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2018, čj. 2314/18/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2021, čj. 15 Af 22/2018-59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 9. 2021, čj. 15 Af 22/2018-59, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Jádrem tohoto případu je otázka, zda žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že žalobkyni neseznámil s výsledkem ohledání webových stránek společnosti ANITA B s. r. o. (dále jen „ANITA“). Na webových stránkách jsou prezentovány šicí stroje, které společnost ANITA (odběratelka žalobkyně) prodávala a které měly být sestaveny z dílců, jejichž přijetí žalobkyně deklarovala na daňových dokladech od svého dodavatele a z nichž si uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) vydal po daňové kontrole na DPH za zdaňovací období prosinec 2014 platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil daň

z přidané hodnoty ve výši 2 472 750 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení uložil správci daně, aby doplnil dokazování o svědeckou výpověď Ing. Radka Toula, jednatele společnosti ANITA. Žalovaný následně žalobkyni seznámil s hodnocením svědecké výpovědi Ing. Toula a vyzval ji k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení. Poté odvolání zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud shledal důvodnou námitku, podle níž žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí žalobkyni neseznámil s důkazem ohledáním webových stránek společnosti ANITA, který v odvolacím řízení provedl, a s důsledky, které z něj vyvodil. Podle krajského soudu žalovaný vycházel mj. z důkazu ohledáním těchto webových stránek a i na jeho základě potvrdil daňovou povinnost, kterou žalobkyni uložil správce daně. Žalobkyně tak neměla možnost se vyjádřit ke všem podkladům rozhodnutí a důsledkům, které z nich žalovaný vyvozoval, a případně navrhnout provedení dalších důkazů. Toto pochybení mohlo mít za následek pro žalobkyni překvapivé rozhodnutí. Krajský soud proto dovodil porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, tedy podstatné porušení ustanovení o řízení před žalovaným, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Zbývající žalobní námitky krajský soud neshledal důvodnými, případně se jimi s ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí nezabýval.

II. Kasační stížnost žalovaného

[4] Žalovaný (stěžovatel) v kasační stížnosti uvedl, že prezentaci šicího stroje GARUDAN GPS na webových stránkách společnosti ANITA, kterou stěžovatel zmínil v napadeném rozhodnutí, nelze považovat za nový důkazní prostředek. Tím méně se může jednat o důkazní prostředek pro žalobkyni neznámý, neboť se jedná o stroj, na jehož výrobě se měla podílet. Stěžovatel na příslušné webové stránky odkázal pouze pro zvýšení přesvědčivosti své argumentace. Připustil, že žalobkyni v odvolacím řízení s touto skutečností neseznamoval, neboť webové stránky nehodnotil jako důkaz. Pouze poukázal na skutečnost, že produkty, na kterých se měla žalobkyně dodáním dílců podílet, jsou moderní, automatické a technicky sofistikované stroje. Je proto nepravděpodobné či dokonce nemožné, aby komponenty na tyto stroje byly vyráběny podomácku v garáži za použití zastaralého vybavení, jak tvrdili někteří svědci.

[5] Ohledání webových stránek a zjištěné informace o společnosti ANITA a šicím stroji podle stěžovatele nebyly nově zjištěnou skutečností ani novým důkazním prostředkem, ale informacemi veřejně prezentovanými a v daňovém řízení nezpochybňovanými. Náhledy na šicí stroj na webových stránkách či jeho videoprezentace přinesly podpůrnou informaci stěžovateli, nikoliv žalobkyni. Stěžovatel nepopírá, že výtisky náhledu na webové stránky, kde je šicí stroj prezentován, ve spise založeny nejsou. Webové stránky včetně videoprezentace a popisu šicího stroje jsou však veřejně dostupné, což stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl. Stěžovatel navíc své rozhodnutí nevystavil na ohledání webových stránek. Napadené rozhodnutí by obstálo i bez toho, aby stěžovatel konfrontoval svědecké výpovědi s hodnocením složitosti šicího stroje

pokračování

podle webových stránek. Žalobkyni muselo být známo, jak konkrétní šicí stroj vypadal, dodávala-li komponenty pro jeho výrobu.

[6] Má-li stěžovatel připustit, že jeho postup představoval vadu řízení, pak se rozhodně nemohlo jednat o vadu, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí. Stěžovatel odkázal na judikaturu, podle níž se o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, nejedná, pokud by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, pokud by k vadě řízení vůbec nedošlo. V případě žalobkyně je jisté, že by výrok rozhodnutí zůstal stejný i za situace, kdy by stěžovatel žalobkyni s ohledáním webových stránek seznámil. Krajský soud měl podle stěžovatele zkoumat, zda by výrok napadeného rozhodnutí byl jiný, pokud by případné pochybení nenastalo.

[7] Stěžovatel namítl také nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Krajský soud totiž nepřihlédl k judikatuře NSS citované stěžovatelem. K závěru o podstatné vadě řízení dospěl soud pouze na základě toho, že stěžovatel provedl ohledání webových stránek společnosti ANITA, a mj. na tomto zjištění založil svůj závěr o daňové povinnosti žalobkyně.

[8] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Úvodem NSS konstatuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Je z něj patrné, na základě jakých důkazů a skutkového stavu, jakož i právních úvah, krajský soud ke svým závěrům dospěl (k otázce nepřezkoumatelnosti viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74, nebo ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS).

[11] NSS ovšem přisvědčil stěžovatelově námitce, že krajský soud nesprávně vyhodnotil jednu ze žalobních námitek. Ta přitom představuje jediný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

[12] Podle § 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. Podle odst. 2 téhož ustanovení platí, že provádí-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.*

[13] Provádění dokazování podle § 115 daňového řádu je nutno chápat v širším smyslu. Kdykoliv odvolací orgán provádí dokazování, je povinen seznámit odvolatele s výsledkem

svých úvah. Provádění dokazování se pak projevuje tím, že v určitých místech dokazování odvolací orgán zasahuje do úvah správce daně. *A contrario*, nevyjádří-li odvolací orgán bezpodmínečný souhlas s provedeným dokazováním v prvním stupni, platí, že sám prováděl dokazování (Lichnovský, O. In: Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 526). Z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování, 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 (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS).

[14] Pokud správní orgán nezachytí stav internetové stránky, kterou vzal v potaz pro své rozhodování (tiskem nebo uložením na elektronický nosič dat), znemožní tak správnímu soudu, aby při přezkumu rozhodnutí vycházel ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je proto nezbytné, aby důkazy z internetu, které správní orgán nashromáždí, byly přezkoumatelně označeny datem svého pořízení (rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2011, čj. 1 As 33/2011-58, č. 2312/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 7. 2018, čj. 6 Afs 129/2018-29). Nezachycením stavu internetových stránek může správní orgán prvního stupně zmařit výkon práva účastníka řízení podle § 36 odst. 3 správního řádu a případně rovněž znemožnit odvolacímu orgánu či soudům rozhodujícím ve věci, aby přezkoumaly jeho skutkové závěry (rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2018, čj. 5 As 345/2017-25). Obecně pak platí, že pokud správní orgán neseíše protokol o provedení důkazu listinou, jde o vadu řízení. Aby však taková vada řízení mohla být důvodem pro zrušení správního rozhodnutí, musela by mít potenciálně vliv na jeho zákonnost (rozsudky NSS ze dne 4. 6. 2003, čj. 6 A 12/2001-51, č. 23/2003 Sb. NSS, či ze dne 18. 3. 2004, čj. 6 A 51/2001-30, č. 494/2005 Sb. NSS).

[15] NSS se neztotožňuje s argumentací stěžovatele, že webovými stránkami neprováděl dokazování. Ve skutečnosti totiž stěžovatel provedl důkaz jejich ohledáním, aniž o něm pořídil protokol a aniž žalobkyni umožnil se k němu vyjádřit. Ostatně i v bodu 33 napadeného rozhodnutí stěžovatel uvádí, že „provedl ohledání webových stránek“. Správní orgán nemůže podle potřeby volit, zda v konkrétním případě odkazuje na webovou stránku pouze pro zvýšení přesvědčivosti své argumentace, nebo zda provádí dokazování. NSS přitom nepopírá smysluplnost stěžovatelovy úvahy, podle níž by žalobkyně měla být obeznámena s tím, jak šicí stroj vypadá, vyrábí-li pro něj komponenty. To ale nic nemění na skutečné povaze stěžovatelova odkazu na webové stránky společnosti ANITA, které stěžovatel použil jako důkazní prostředek. Skutečnost, že odkaz na webové stránky slouží pouze k podpoře přesvědčivosti stěžovatelovy argumentace (či vykreslení absurdity některých tvrzení svědků), neznamená, že se stěžovatel nedopustil procesního pochybení. Podoba či videoprezentace příslušného modelu šicího stroje není skutečností obecně známou ani jinou skutečností, kterou by nebylo třeba dokazovat.

[16] V obecné rovině souhlasí NSS s krajským soudem v tom, že stěžovatel v rozhodnutí vycházel mj. z důkazu ohledáním webových stránek, přičemž i na základě tohoto důkazu (ve spojení s důkazy dalšími) potvrdil daňovou povinnost. Krajský soud ovšem bez dalšího vyhodnotil, že jde o pochybení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci

pokračování

samé. S tímto závěrem se NSS neztotožňuje. Podle ustálené judikatury NSS nejde o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovést, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudek ze dne 14. 10. 2005, čj. 6 Ads 57/2004-59, a další). Z napadeného rozhodnutí je patrné, že stěžovatelův závěr by obstál i bez odkazu na podobu šicího stroje, neboť se zakládá především na hodnocení řady svědeckých výpovědí a dalších důkazních prostředcích (body 16–46 napadeného rozhodnutí). Stěžovatel logicky a srozumitelně vysvětlil, proč svědecké výpovědi dvou osob, které údajně komponenty svépomocí vytvořily, nepovažuje za věrohodné. Tento závěr obstojí i bez odkazu na webové stránky společnosti ANITA nebo videoprezentace modelu šicího stroje. NSS proto přisvědčil stěžovatelově námitce, že výrok jeho rozhodnutí by zůstal stejný, i pokud by stěžovatel žalobkyni s ohledáním webových stránek seznámil. Závěr krajského soudu, že se jedná o pochybení, které mohlo způsobit nezákonné rozhodnutí o věci samé, proto není správný.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[18] Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Zejména bude na krajském soudu, aby vypořádal zbývající žalobní námitky týkající se hodnocení důkazů.

[19] Krajský soud též rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. srpna 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu