



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna ve věci žalobkyně: **Czech Tax Agency SE**, Opletalova 918/7, Praha 1, zastoupené advokátem Mgr. Petrem Hulánem, Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2020, čj. 4716/20/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 11. 2020, čj. 11 Af 16/2020-56,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 11. 2020, čj. 11 Af 16/2020-56, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci NSS zkoumá, zda měl městský soud zrušit rozhodnutí odvolacího orgánu kvůli vadě související s (ne)zahájením daňové kontroly v prvním stupni.

I. Popis věci

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobkyni daň ve výši přibližně dva miliony Kč a penále ve výši přibližně čtyři sta tisíc Kč za zdaňovací období srpen a září 2017. Žalobkyně totiž neumožnila, aby správce daně zahájil daňovou kontrolu. Správce daně tak daň doměřil podle zjištění z vlastní vyhledávací činnosti. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměřům odvolání. Ta však žalovaný zamítl, protože žalobkyně neuvedla nic, co by mohlo ovlivnit výši stanovené daně.

[3] Žalobkyně uspěla až u Městského soudu v Praze, který napadené daňové rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Hospitalizace jednatelky žalobkyně podle městského soudu znemožnila zahájit daňovou kontrolu. Otázkou však bylo, zda žalobkyně mohla předložit důkazy o své daňové povinnosti po ukončení

jednatelčiny hospitalizace. Podle předložené lékařské zprávy MUDr. I. Z. toho žalobkyně (její jednatelka) schopna nebyla: jednatelčina duševní porucha trvala přinejmenším do října 2018, kdy byla doměřena sporná daň. Žalobkyně proto nemohla prokázat tvrzenou daň, což má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Krom tohoto pochybení bylo napadené rozhodnutí přezkoumatelné.

II. Kasační řízení

Kasační stížnost žalovaného

[4] Žalovaný podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Napadený rozsudek je totiž nepřezkoumatelný. Dodatečné platební výměry byly vydány podle zákona, protože v řízení před správcem daně žalobkyně hospitalizaci neprokázala. To udělala až v odvolacím řízení. Žalovaný jí proto umožnil, aby zpochybnila výši daně. Žalobkyně však této možnosti nevyužila, jen tvrdila, že se nemohla účastnit daňové kontroly. Žalovaný tedy zhojil vady způsobené při zahájení daňové kontroly, to ale městský soud nevzal vůbec v úvahu. Jeho závazný právní názor navíc není jasný: žalovaný neví, v čem by se měl jeho současný postup lišit od postupu předchozího (žalobkyni vyzval k doplnění jejích tvrzení už předtím, stejně tak by ji vyzval teď).

[5] Městský soud navíc provedl důkaz lékařskou zprávou MUDr. Z. mimo jednání, neseznámil tedy žalovaného s jeho hodnocením.

Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

[6] Žalobkyně souhlasila se závěry městského soudu. Jednatelka byla v době vydání dodatečných platebních výměrů vážně nemocná, a nemohla se tak bránit postupu správce daně.

Replika žalovaného

[7] Žalovaný nepopírá, že daňová kontrola nebyla zahájena z objektivních důvodů. Daňové řízení je však ovládáno apelačním principem – veškerá pochybení hojí odvolací orgán, nemá možnost věc vrátit správci daně. Pokud tedy žalovaný umožnil, aby žalobkyně uplatnila námitky či důkazy proti výši daně, zhojil vady způsobené tím, že daňová kontrola nebyla zahájena. Nezahájení daňové kontroly je totiž zásahem do procesních, nikoliv hmotných práv.

III. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Pokud daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván (§ 87 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020). Pokud daňový subjekt nevyhoví této výzvě ve stanovené lhůtě, aniž sdělí správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo pokud neumožní ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek (§ 87 odst. 5 daňového řádu).

pokračování

[10] Odvolací orgán může v odvolacím řízení provádět dokazování, aby doplnil podklady pro rozhodnutí nebo aby odstranil vady řízení. Toto dokazování může také uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty (§ 115 odst. 1 daňového řádu).

[11] Pokud odvolací orgán provede takové dokazování, seznámí odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy před vydáním rozhodnutí o odvolání. Zároveň odvolateli umožní, aby se k zjištěným vyjádřil a navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Odvolací orgán postupuje obdobně i v případě, že dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele (§ 115 odst. 2 daňového řádu).

Nepřezkoumatelný rozsudek

[12] NSS souhlasí s tím, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Městský soud totiž nezkoumal rozhodnutí žalovaného, ale jen rozhodnutí správce daně. Nezabýval se tedy tím, zda žalovaný zhojil vady způsobené při zahájení daňové kontroly.

[13] Správce daně se nejprve snažil neformálně domluvit na termínu zahájení daňové kontroly. Jednatelka žalobkyně se však na sjednanou schůzku nedostavila. Správce daně proto žalobkyni formálně vyzval, aby umožnila zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 2 daňového řádu). Protože žalobkyně (její jednatelka) na výzvu nereagovala a zahájení daňové kontroly neumožnila, správce daně stanovil daň podle pomůcek (§ 87 odst. 5 daňového řádu). Postupoval tedy podle zákona.

[14] Až v odvolání žalobkyně řádně tvrdila a doložila, že její jednatelka byla hospitalizována, a žalobkyně tak nemohla na výzvu reagovat. Řízení před správcem daně tak bylo stíženo vadou, kterou bylo třeba zhojit v odvolacím řízení.

[15] Daňové řízení je totiž založeno na principu úplné apelace: případné vady hojí přímo odvolací orgán. Zákon mu k tomu ostatně poskytuje potřebné nástroje – podle § 115 daňového řádu může provádět jak dokazování, tak může vést dialog s daňovým subjektem. Daňová rozhodnutí vydaná v prvním stupni a v odvolacím řízení pak tvoří jeden celek. Zhojí-li tedy odvolací orgán případné vady, daňové řízení jako celek vadou netrpí.^{*)}

[16] Žalovaný těchto nástrojů využil a doplnil dokazování. Prostřednictvím správce daně vyzval žalobkyni k tomu, aby uplatnila námitky proti výši daně a aby předložila nové důkazy tak, jak to mohla udělat v řízení na prvním stupni. Žalobkyně však žádné takové námitky neuplatnila. Nepředložila ani žádné důkazy o výši daně. Namítala jen to, že nemohla vyhovět výzvě k zahájení daňové kontroly vzhledem k jednatelčině nemoci. Tuto vadu však žalovaný zhojil tím, že žalobkyni vyzval k uplatnění námitek a předložení důkazů zpochybňujících stanovenou daň. S tímto závěrem žalobkyni seznámil. Ta přesto

^{*)} Usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS, bod 25; rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, body 53 až 56; nebo rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2021, čj. 9 Afs 288/2020-30, bod 27.

proti dani nic nenamítla. Žalovaný proto neměl důvod dodatečné platební výměry měnit, a tak je potvrdil.

[17] Městský soud se však postupem žalovaného vůbec nezabýval, řešil jen řízení v prvním stupni. Ačkoliv NSS chápe, že městský soud chtěl být vstřícný vůči jednatelčině nelehké situaci, měl přezkoumat nejenom rozhodnutí prvního stupně, ale především rozhodnutí odvolací – to je ostatně v řízení před soudem napadáno (viz usnesení rozšířeného senátu v poznámce pod čarou, bod 25). Protože městský soud nezkoumal, zda žalovaný zhojil vady způsobené při zahájení daňové kontroly, nevypořádal se s okolností, jež mohla mít vliv na posouzení věci.

[18] Je potom zvláštní, že městský soud – ačkoli postup žalovaného nijak nehodnotil – považuje jeho rozhodnutí za přezkoumatelné (bod 38 napadeného rozsudku). Tento vnitřní rozpor jen posiluje závěr o nepřezkoumatelnosti rozsudku.

[19] Městský soud neuvádí ani žádný právní názor, ze kterého by bylo patrné, co má žalovaný s věcí dělat. Požadované chování žalovaného není zřejmé ani implicitně. Žalovaný totiž už dříve postupoval tak, aby vadu zhojil. Nyní může svůj postup jen zopakovat a žalobkyni znovu vyzvat k uplatnění námitek proti výši daně.

[20] Není ovšem možné – jak by snad mohlo plynout z napadeného rozsudku – aby žalovaný dodatečné platební výměry zrušil a vrátil věc správci daně. Výměry by teoreticky mohly být zrušeny a další řízení zastaveno, pokud by žalovaný či městský soud dospěli k závěru, že výměry neměly být vůbec vydány (opět rozsudek 1 Afs 438/2017, bod 53; a usnesení 1 Aps 2/2008, body 23 a 24, viz poznámku pod čarou). To ale není tento případ. Nezahájení daňové kontroly totiž představuje samo o sobě zásah jen do procesních práv žalobkyně, nikoli však do práv hmotných. Lze jej proto zhojit v odvolacím řízení (rozsudek 9 Afs 288/2020, bod 22).

[21] NSS proto rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nyní bude na městském soudě, aby znovu případ žalobkyně posoudil, a to s ohledem na postup žalovaného. Pokud soud i po tomto novém posouzení dospěje ke stejnému závěru, vysloví právní názor, ze kterého bude jasné, jak má žalovaný postupovat, aby vytykávané vady zhojil.

Neprovedený důkaz

[22] NSS přisvědčil také námitce, podle které městský soud prováděl dokazování mimo jednání.

[23] Soud provádí dokazování jen při jednání (§ 77 odst. 1 s. ř. s.); důkaz listinou pak provádí přečtením či sdělením jejího obsahu při jednání (§ 129 odst. 1 o. s. ř. a § 64 s. ř. s.). Městský soud v této věci rozhodl bez jednání (bod 25 napadeného rozsudku). Svě závěry ovšem opřel o lékařskou zprávu MUDr. Z., kterou žalobkyně nově připojila až k žalobě. Provedl tedy důkaz touto lékařskou zprávou, a to mimo jednání. Tím zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost přezkoumávaného rozsudku. Skutečnost, že účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím bez nařízení jednání, na tom nic nemění (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 3 Azs 103/2005, č. 687/2005 Sb. NSS).

pokračování

[24] Tato vada byla dalším důvodem pro zrušení rozsudku městského soudu. Jednání však není třeba nařizovat, pokud městský soud dospěje k závěru, že mu tohoto důkazu není třeba. Sám z něj v napadeném rozsudku dovodil jen to, že jednatelka byla zdravotně neschopna poskytnout součinnost minimálně do října 2018. Jak však NSS vysvětlil výše, podstatný pro tuto věc je další průběh řízení již v druhém stupni, a ten se odehrával převážně už během roku 2019.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] NSS proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán nyní vysloveným právním názorem.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud.

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

V Brně dne 24. října 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu