



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Davida Hipšra v právní věci žalobce: **RELIMETAL s. r. o.**, se sídlem U Sýpky 167/3, Ostrava, zastoupen společností Daně & Daně, s. r. o., se sídlem Postranní 190/14, Děhylov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 5. 2021, č. j. 22 Af 54/2019-52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 5. 2021, č. j. 22 Af 54/2019-52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:**I.**

[1] Rozhodnutím ze dne 10. 9. 2019, č. j. 37124/19/5300-21443-707161, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 ze dne 9. 6. 2015, jímž Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci vlastní daňovou povinnost ve výši 159 686 Kč. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (reklamní služby) z důvodu zasažení těchto plnění podvodem na DPH, jehož se žalobce účastnil. Žalovaný rozhodoval v této věci podruhé, neboť jeho předchozí rozhodnutí zrušil Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) rozsudkem ze dne 29. 6. 2018 pro nedostatečné odůvodnění existence chybějící daně a daňového podvodu.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2019 žalobu u krajského soudu. Ten nyní napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného opět zrušil. Krajský soud přisvědčil námitce žalobce, že žalovaný nepostupoval při ukončení dokazování v dalším

řízení a seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi v souladu s § 65 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Podle krajského soudu měly být všechny písemnosti spadající pod § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu v okamžiku sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění přerazeny do „nevyhledávací“ části daňového spisu. Tento právní názor krajský soud dovodil na základě rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2017, č. j. 9 Afs 200/2017-40, a ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51. Jelikož žalovaný uvedeným způsobem nepostupoval, zkrátil žalobce na jeho právech. Toto pochybení mělo za následek omezený rozsah nahlížení žalobce do daňového spisu, čímž žalovaný v rozporu se zákonem zúžil možnost žalobce reagovat na kontrolní zjištění prostřednictvím vyjádření se k jejich výsledku. Je proto již nerozhodné, jak postupoval žalovaný při vyřizování žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění. Krajský soud žalovanému uložil, aby v dalším řízení odstranil vadu v postupu podle § 65 odst. 2 daňového řádu a poskytl žalobci novou lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění. Při tom podotkl, že nesdílí názor žalovaného o nemožnosti prodloužit lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud nepřistoupil s ohledem na procesní pochybení žalovaného k vypořádání námitek směřujících ke skutkovým zjištěním a věcnému posouzení případu. Nad rámec věci a z opatrnosti však žalovaného upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, týkající se chybějící daně. Dodal, že by se měl žalovaný v intencích tohoto rozsudku vypořádat s novými zjištěními ohledně částečné úhrady chybějící daně, která byla učiněna v dalším řízení. Tyto nově zjištěné skutečnosti by podle krajského soudu měly nalézt odraz ve výši daňové povinnosti žalobce, budou-li v dalším řízení splněny podmínky pro její uložení.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že krajský soud zaměnil dva časové okamžiky, a sice „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“ dle § 115 odst. 2 daňového řádu a „sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění“ dle § 88 téhož zákona. Správce daně přitom postupoval v průběhu daňové kontroly plně v souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu, když úředním záznamem ze dne 15. 4. 2015 přeřadil písemnosti založené ve vyhledávací části spisu do „nevyhledávací“. Po prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu uložil stěžovatel správci daně doplnit řízení o podklady týkající se chybějící daně. Na základě tohoto pokynu správce daně zařadil do vyhledávací části spisu písemnosti vztahující se k žalobci a ke společností RESTALI spol. s r. o. (dále též „Restali“) a MURATELLA s. r. o. (dále též „Muratella“). Písemnosti, které byly následně uplatněny jako důkazní prostředky, stěžovatel přeřadil v anonymizované podobě do „nevyhledávací“ části spisu a následně seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a svými závěry. Stěžovatel zdůraznil, že k doplnění řízení došlo ve fázi znovuotevřeného odvolacího řízení. Odmítl proto úvahu krajského soudu, že měly být dané písemnosti přerazeny „v okamžiku sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění“. Jednak krajský soud používá terminologii zákona ve znění od 1. 1. 2021 a současně se jedná o požadavek nesplnitelný, neboť dané písemnosti byly doplněny až v odvolacím řízení. Stěžovatel se nemůže po zrušení svého rozhodnutí nikdy „vrátit“ do prvostupňového řízení, ve kterém probíhá projednání zprávy o daňové kontrole, popř.

pokračování

sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu. Rozsudek je tak nesrozumitelný. Stěžovatel dále krajskému soudu vytkl, že nepostupoval v souladu s rozsudkem č. j. 2 Afs 188/2019-51, ačkoliv se jeho závěrů formálně dovolával. Krajský soud shledal zkrácení práv žalobce, aniž by se seznámil se seznamem písemností ponechaných ve vyhledávací části spisu, ověřil jeho úplnost a především posoudil, zda měly být jednotlivé písemnosti přeráženy z vyhledávací části spisu. Jeho rozsudek je tak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[4] Stěžovatel dále připustil, že pochybil zastavením řízení o žádosti o prodloužení lhůty pro vyjádření se k seznámení se zjištěnými skutečnostmi namísto jejího věcného projednání. Podle něj však toto pochybení nemá za následek nezákonnost rozhodnutí o odvolání. Lhůta pro podání vyjádření uplynula dne 2. 9. 2019, přičemž stěžovatel vyčkal s vydáním rozhodnutí do 10. 9. 2019. Rozhodnutí vydal v 9:23 hod., poté mu v 11:14 hod. bylo doručeno vyjádření žalobce. Ze sdělení stěžovatele ze dne 18. 10. 2019, v němž se vyjádřením podrobně zabýval, přitom plyne, že by toto vyjádření nemělo žádný vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Jestliže vyjádření nebylo způsobilé „narušit“ odůvodnění rozhodnutí o odvolání, nemůže jeho nereflexivní v tomto rozhodnutí představovat vadu řízení s vlivem na jeho zákonnost.

[5] Stěžovatel rovněž vyjádřil přesvědčení, že jeho závěry stran chybějící daně jsou v souladu s rozsudkem č. j. 3 Afs 85/2019-44, jakož i s další judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ke dni vydání rozhodnutí o odvolání nebyla uhrazena daň tvrzená společností Restali v řádném daňovém přiznání, ani daň doměřená následně podle pomůcek (což však souvisí s objektivní příčinou v podobě úmrtí jednatele této společnosti). Rovněž společnost Muratella neuhradila ke dni vydání rozhodnutí dosud v plné výši vyměřenou daň. Úvaha krajského soudu, že by měly skutečnosti týkající se částečné úhrady chybějící daně nalézt odraz ve výši daňové povinnosti žalobce, je v příkrém rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Z žádné judikatury neplyne, že by částečná úhrada daně některým z článků podvodného řetězce (zde způsobená vyměřenými nadměrnými odpočty) měla mít za následek „pokrácení“ daně u jiného článku.

[6] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že jádrem sporu byly jiné písemnosti zařazené v odvolacím řízení do vyhledávací části spisu, než ty, které zmiňuje stěžovatel v kasační stížnosti. Podle něj stěžovatel v kasační stížnosti rovněž dezinterpretuje závěry krajského soudu. Krajskému soudu nelze vytýkat neorientování se ve fázi daňového řízení. Nijak se nevracel do fáze prvostupňové, ale pouze vymezil, od kterého okamžiku se mají písemnosti nacházet v „nevyhledávací“ části spisu. Krajský soud se již v přechodím rozsudku zabýval písemnostmi zařazenými do vyhledávací části spisu a dospěl k důvodnosti podané žaloby. Pokud tak stěžovatel nyní tvrdí, že určité listiny mají být součástí vyhledávací části spisu, je to v rozporu s jejich obsahem. Mailová komunikace prokazuje nezákonnost postupu stěžovatele vůči žalobci. Podle žalobce se krajský soud obsahem písemností ve vyhledávací části spisu zabýval a dospěl k závěru, že

s nimi měl být žalobce seznámen v rámci „nevyhledávací“ části spisu. V průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že úřední osoby zatajovaly důkazy, které mohl v kontextu ostatních důkazů posoudit pouze žalobce. V tomto ohledu žalobce odkázal na předchozí rozsudek krajského soudu. Zákonnost postupu stěžovatele při rozhodování o žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření podle § 115 odst. 2 daňového řádu je pak nutné chápat v kontextu jeho postupu při vedení spisu. Stěžovatel v důsledku procesního pochybení motivovaného uplynutím prekluzivní lhůty nehodnotil důkazy mající podstatný vliv na jeho rozhodnutí, včetně odůvodnění existence chybějící daně. Není jasné, zda vůbec vznikla daňová ztráta, neboť stěžovatel volil nezákonné postupy v daňových řízeních ostatních článků řetězce, aby vznikla chybějící daň. Ani v kasační stížnosti stěžovatel nevyčíslil neuhrazenou daň. Zatímco žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně ve výši 786 240 Kč, společnost Restali měla odvést daň ve výši 2 348 Kč a společnosti Moratella vznikl nedoplatek 16 897 Kč. Pro zjevný nepoměr je aplikace institutu podvodu na dani zcela nevhodná. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., tedy pro *podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*. Podle krajského soudu stěžovatel porušil především § 65 odst. 2 daňového řádu, neboť ponechal i po rozhodném okamžiku ve vyhledávací části spisu písemnosti podřaditelné pod § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, čímž zkrátil žalobce na jeho právech. Za rozhodný okamžik krajský soud označil *sdělení dosavadních výsledků kontrolního zjištění*.

[11] Podle § 65 odst. 1 daňového řádu se do vyhledávací části spisu zakládají

a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu,

b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní,

c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky,

d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.

[12] Podle § 65 odst. 2 daňového řádu (ve znění rozhodném pro posouzení věci) platí, že *[p]ísemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.*

pokračování

[13] Žalobce v podané žalobě namítal, že uplatnil dne 20. 8. 2019 své právo na nahlížení do spisu, který vedl stěžovatel v rámci odvolacího řízení. Podle jeho názoru mu však nebyl předložen kompletní spis se všemi důkazními prostředky, které byly provedeny v odvolacím řízení, a bylo mu tak potenciálně znemožněno seznámit se s důkazními prostředky, které mohly svědčit v jeho prospěch. Konkrétně žalobce poukazoval na položky 1 - 4 uvedené v soupisu písemností ve vyhledávací části spisu stěžovatele a současně předložil konkrétní úvahu, proč by dané písemnosti mohly svědčit v jeho prospěch. Žalobce namítl, že neobstojí důvod, pro který mu stěžovatel neumožnil do této části spisu nahlédnout, tj. ohrožení zájmů jiných daňových subjektů ve smyslu § 66 odst. 3 daňového řádu, neboť daňové subjekty Restali a Muratella již zanikly výmazem z obchodního rejstříku. Dovodil proto, že mu mělo být umožněno nahlížet do spisu i v rozsahu listin, které nebyly využity jako důkazy v rámci odvolacího řízení. Jinými slovy zpochybnil, že by stěžovatel mohl ve vyhledávací části spisu ponechat důkazní prostředky s odkazem na to, že tyto listiny nebyly použity jako důkaz v odvolacím řízení. Podle žalobce se nejednalo o listiny spadající pod § 65 odst. 1 písm. b) až d) daňového řádu, a proto bylo povinností stěžovatele je přeradit do veřejné části spisu nejpozději po provedení hodnocení důkazů. Stěžovatel ve vyjádření k žalobě uvedl, že veškeré písemnosti, které byly použity jako důkazní prostředky v rámci odvolacího řízení, byly úředním záznamem ze dne 30. 7. 2019 přerazeny do veřejné části spisu v anonymizované podobě a žalobce s nimi byl posléze seznámen. Ostatní písemnosti, které jako důkazní prostředky využity nebyly, a byly tedy bez relevance ve vztahu k předmětnému odvolacímu řízení, zůstaly ve vyhledávací části spisu, přičemž žalobci ze zákona neplyne žádné právo na jejich zpřístupnění.

[14] Žalobce tedy učinil předmětem sporu část písemností, které stěžovatel (respektive správce daně) shromáždil v odvolacím řízení a které byly ponechány ve vyhledávací části spisu s poukazem na to, že nebyly využity jako důkazní prostředky pro jejich irelevanci ve vztahu k odvolacímu řízení.

[15] Je proto třeba přisvědčit stěžovateli, že rozhodným okamžikem pro přerazení listin z vyhledávací části spisu ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu nemohl být okamžik *sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění*, jak uvedl krajský soud. Stěžovatel má totiž pravdu v tom, že krajský soud zjevně aplikoval na věc právní úpravu, která nebyla k rozhodnému dni účinná. Zákon č. 283/2020 Sb., jímž byla v § 65 odst. 2 daňového řádu slova „zahájení projednání zprávy o daňové kontrole“ nahrazena slovy „sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění“, totiž nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2021, tedy dlouho po ukončení odvolacího řízení. Stěžovatel tak logicky nemohl podle toho znění zákona v rozhodné době postupovat. Především však stěžovatel správně upozorňuje na to, že spornými byly listiny, které byly shromážděny a zařazeny do spisu v průběhu odvolacího řízení, nikoliv v průběhu daňové kontroly. Na věc se proto vůbec neuplatí § 65 odst. 2 věta druhá daňového řádu (bez ohledu na relevantní znění), ale věta první. Podle té je nejzazším okamžikem pro přerazení písemností zakládáných do vyhledávací části spisu podle odstavce 1 písm. a) téhož ustanovení okamžik *provedení hodnocení důkazů*.

[16] Popsané pochybení krajského soudu by samo o sobě ještě nemuselo nutně vést ke kasaci jeho rozsudku. Krajský soud totiž nezaložil zrušující důvod pouze na okamžiku, ke kterému mělo dojít k přerazení sporných písemností z vyhledávací části spisu, ale

především na tom, že stěžovatel zkrátil práva žalobce, pokud tyto písemnosti v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu vůbec nepřehradil. Ačkoliv tedy rozsudek poněkud mimoběžně poukazuje na instituty související s jinou fází daňového řízení (s daňovou kontrolou), je zřejmé, že krajský soud považoval za podstatné porušení ustanovení o řízení trvajícím zpřístupnění těchto písemností žalobci, které ověřil ve správním spisu (viz jeho vyjádření v předposlední větě bodu 11). Nepřesnosti uvedené krajským soudem proto nedosahují takové intenzity, aby byl jeho rozsudek nepřezkoumatelným pro jeho nesrozumitelnost.

[17] Z napadeného rozsudku nicméně není vůbec zřejmé, jak krajský soud uvážil o spisovém režimu sporných písemností jako takovém. Krajský soud tyto písemnosti bez bližšího zdůvodnění podřadil pod § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Z odůvodnění rozsudku přitom nevyplývá, že by se krajský soud s povahou a obsahem těchto písemností podrobněji seznámil. Není proto patrné, na základě čeho krajský soud dovodil, že listiny ponechané stěžovatelem ve vyhledávací části spisu jsou právě a pouze písemnostmi, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které lze v souladu s § 65 odst. 2 věty první téhož zákona v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Přezkoumatelnou úvahu v tomto směru bod 11 napadeného rozsudku neobsahuje. Krajský soud zde pouze abstraktně rozlišil, které písemnosti lze ponechat ve vyhledávací části spisu a které mají být přeřazeny. Tuto svou úvahu ovšem nijak nespojil s konkrétním obsahem vyhledávací části spisu v nynější věci. Poukaz krajského soudu na obsah vyhledávací části spisu zahrnuje zřetelně pouze ověření, že stěžovatel skutečně část listin ponechal v této části spisu a neučinil jejich přeřazení. K charakteru těchto listin, respektive kvalifikace z hlediska § 65 odst. 1 daňového řádu se však krajský soud blíže nevyjádřil. Jeho závěr o podstatném porušení ustanovení o řízení před stěžovatelem byl tedy přinejmenším předčasný.

[18] Stěžovatel v této souvislosti příhodně odkázal na rozsudek č. j. 2 Afs 188/2019-51, v jehož bodě 47 Nejvyšší správní soud uvedl: *„Z rozsudku krajského soudu však není vůbec patrné, že se detailně seznámil se seznamem písemností ve vyhledávací části spisu, že ověřil, že písemnosti v této části odpovídají seznamu, a že každou jednotlivou písemnost prověřil v tom smyslu, aby si o ní učinil úsudek, zda nejde o písemnost, která měla být přeřazena do 'nevyhledávací' části spisu (viz k tomu podrobné zdůvodnění výše). Nelze soubhlasit se závěrem, že vyhodnocení, zda určitá písemnost 'může být uplatněna jako důkaz' ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, závisí výlučně na správci daně. Tato vlastnost písemnosti má naopak povahu objektivní, závislou na povaze a předmětu konkrétního daňového řízení a nezávislý posuzovatel by ohledně konkrétní listiny v konkrétním daňovém řízení měl zásadně dospět na základě racionální úvahy k podobnému závěru jako správce daně. Proto je třeba, aby i krajský soud se povahou listin ve vyhledávací části spisu uvedeným způsobem zabýval, tedy aby o každé uvážil, zda v kontextu konkrétního daňového řízení 'mohla být uplatněna jako důkaz'. Je nutno zdůraznit, že za situace, kdy daňový subjekt zásadně do vyhledávací části nemá přístup, je třeba, aby tento jeho procesní deficit kompenzoval správní soud (viz argumentace shora podobnou situací při přezkumu rozhodnutí spočívajících na utajovaných informacích)“* (podtržení přidáno).

[19] Nezbyvá než uzavřít, že krajský soud zatížil své rozhodnutí závěrem, který není přezkoumatelný, jelikož z něho není patrné, na základě jakých konkrétních zjištění byl

pokračování

tento závěr učiněn. V této části je tedy nutné hodnotit napadený rozsudek jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost v uvedeném rozsahu důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud tedy v daňovém spise stěžovatele ověří, že tento spis ve své vyhledávací části obsahuje řádně vedený seznam písemností, dále ověří, že tomuto seznamu odpovídá i skutečný obsah písemností v této části spisu, a následně ověří, že každá takováto písemnost může být ve vyhledávací části spisu zařazena, tedy zejména že neměla být přeřazena do části „nevyhledávací“.

[21] S ohledem na argumentaci stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud za nutné doplnit, že rozhodujícím hlediskem pro vyřazení určité písemnosti z vyhledávací části spisu ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu je, zda tato písemnost v kontextu nynějšího daňového řízení „mohla být uplatněna jako důkaz“, tedy nikoliv zda jako důkaz skutečně uplatněna byla. Zdůrazňuje-li tedy stěžovatel opakovaně, že přeřadil všechny písemnosti, které byly v odvolacím řízení uplatněny jako důkaz, v anonymizované podobě do „nevyhledávací“ části spisu a že s těmito písemnostmi žalobce řádně seznámil, pomíjí zákonnou úpravu. Pro přeřazení písemností z vyhledávací části spisu není rozhodné, zda se o tyto písemnosti opírá stěžovatel ve svém rozhodnutí (využil je do své argumentace, jak uvádí v úředním záznamu na č. l. 10 odvolacího spisu), ale zda s ohledem na jejich obsah mají tyto písemnosti vypovídací hodnotu ve vztahu ke zjišťovanému skutkovému stavu. Jinými slovy, závěr, zda určitá písemnost „může být uplatněna jako důkaz“ ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, má objektivní povahu. Pouze skutečnost, že stěžovatel dané písemnosti neosvědčil jako důkaz pro své rozhodnutí, neznamena, že tyto jsou „*bez relevance ve vztahu k předmětnému odvolacímu řízení*“, jak uvedl stěžovatel ve vyjádření k žalobě. Sám stěžovatel ostatně v kasační stížnosti uvádí, že dne 13. 3. 2019 správce daně doplnil řízení o „*relevantní písemnosti z jiných daňových řízení ve věci prokázání existence chybějící daně u obchodní společnosti RESTALI a u obchodní společnosti MURATELLA s.r.o. (...)*“. I on tedy zjevně uznává přinejmenším relevanci písemností shromážděných správcem daně v průběhu odvolacího řízení ve vztahu k prokazované skutečnosti, jíž je v tomto případě existence chybějící daně, potažmo daňového podvodu. Nelze pak předem vyloučit, že se bude hodnocení obsahu jednotlivých písemností ze strany stěžovatele a žalobce lišit.

[22] I pokud by však krajský soud zjistil, že některá písemnost nemůže podle zákona být ve vyhledávací části zařazena (resp. ponechána), je třeba dále uvážít, zda její chybné zařazení bylo z hlediska práv žalobce natolik závažnou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Je totiž zřejmé, že v některých případech může dojít v přísném slova smyslu k objektivně nezákonnému zařazení či ponechání určité písemnosti ve vyhledávací části spisu, aniž by to znamenalo zásah do práv daňového subjektu, respektive zásah takové intenzity, aby to mělo vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele (například v situaci, kdy by daná písemnost obsahovala v podstatě stejné informace jako jiná písemnost, která byla řádně zařazena, nebo kdy by neměla vypovídací hodnotu ve vztahu k zjišťovanému skutkovému stavu apod.).

[23] Přestože již na základě výše uvedeného shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, vyjádří se s ohledem na zásadu hospodárnosti a ekonomie řízení nad rámec nutného stručně rovněž ke zbývajícím dvěma kasačním námitkám stěžovatele.

[24] Co se týče jeho pochybení v posouzení otázky možného prodloužení lhůty k vyjádření se k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 odst. 3 daňového řádu, platí i zde, že o vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, lze-li dovodit, že by výrok rozhodnutí byl totožný za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo. Jestliže však krajský soud s ohledem na zrušující důvod svého rozsudku neprovedl úvahu o vlivu daného pochybení stěžovatele na zákonnost jeho rozhodnutí, nemůže se otázkou, zda a jak mohla namítaná vada řízení konkrétně ovlivnit rozhodnutí stěžovatele ve věci samé poprvé v řízení věcně zabývat Nejvyšší správní soud. Vliv tohoto pochybení nadto nelze posuzovat izolovaně za situace, kdy zatím není postaveno najisto, zda byl žalobce skutečně zkrácen na svém právu seznámit se se všemi podklady rozhodnutí, a zda toto zkrácení představovalo vadu podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Obecná východiska, jak postupovat při posouzení dané otázky, lze pak nalézt například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 6 Afs 284/2020-40.

[25] K poslední námitce, v níž se stěžovatel z opatrnosti vyjadřuje k problematice chybějící daně, Nejvyšší správní soud ve shodné míře obecnosti odkazuje na svůj aktuální rozsudek ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, v němž byla tato otázka výstižně shrnuta. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku taktéž vysvětlil, jak nahlížet na skutečnost, že u některé ze společností, u nichž byla v řetězci identifikována chybějící daň, byla tato daň následně uhrazena. Jelikož nicméně krajský soud zmínil problematiku chybějící daně nad rámec rozhodovacích důvodů a velmi obecně, považuje Nejvyšší správní soud za předčasné, aby se touto otázkou nyní podrobněji na půdorysu konkrétních okolností projednávané věci věcně zabýval. Ostatně dosud není postaveno najisto, zda rozhodnutí stěžovatele obstojí z hlediska namítaných procesních pochybení.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. dubna 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu