



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **BELFORTE s.r.o. v likvidaci**, IČ 24134732, se sídlem Přátelství 135/80, Praha 10, zast. JUDr. Matoušem Jírou, advokátem, se sídlem 28. října 1001/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2021, č. j. 20457/21/5300-22443-607-102, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2022, č. j. 10 Af 16/2021-52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :**I. Shrnutí předcházejícího řízení**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 6. 2020, č. j. 4771717/20/2010-51521-109395, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2016 ve výši 376.612 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 75.322 Kč. Učinil tak na základě výsledků provedené daňové kontroly, kdy bylo shledáno, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně uplatněného za pořízení motorového vozidla tovární značky Bentley podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017.

[2] Odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 6. 2021, č. j. 20457/21/5300-22443-607102, zamítl a toto prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.

[3] Žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 18. 8. 2022, č. j. 10 Af 16/2021-52, zamítl. V soudním řízení

městský soud neprovedl důkazní návrhy žalobkyně, neboť je shledal nadbytečnými, a o žalobě rozhodl bez jednání.

[4] Městský soud neshledal důvodnou žalobní argumentaci týkající se rozložení a unesení důkazního břemene. Přitakal sice tvrzení žalobkyně, že v daňovém řízení unesla své primární důkazní břemeno, avšak zároveň shledal, že správce daně jej přenesl zpět na žalobkyni, když ve výzvě ze dne 20. 12. 2019 řádně vyličil skutečnosti, na základě kterých měl pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti doložených podkladů. Tím správce daně splnil svoji povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v účinném znění (dále jen „daňový řád“), a proto důkazní břemeno opět přešlo na žalobkyni, přičemž ta měla dalšími důkazními prostředky prokázat, že k přijetí zdanitelného plnění, resp. k pořízení předmětného vozidla došlo tak, jak tvrdila.

[5] Městský soud pak s ohledem na důkazy obsažené ve správním spise dal za pravdu žalovanému i v tom, že žalobkyně pořízení předmětného vozidla neprokázala. Žalobkyně konkrétně tvrdila, že předmětné vozidlo nabyla od společnosti DHS Group a.s. za částku 2.170.000 Kč, k čemuž doložila mimo jiné fakturu ze dne 25. 8. 2016, a následně jej prodala společnosti AUTO MAXOV s.r.o. za částku 2.200.000 Kč, což doložila fakturou ze dne 1. 9. 2016. Z dalších důkazních prostředků zajištěných správcem daně však v rozporu s tvrzením žalobkyně vyplynulo, že ta předmětné vozidlo nikdy nevlastnila, resp. že v dané době patřilo společnosti Smart Lease s.r.o., která byla jeho zapsaným vlastníkem od 16. 8. 2016, přičemž si jej pořídila od společnosti ADVANTAGE CARS s.r.o. Důkazní prostředky vyvracející tvrzení žalobkyně vyhodnotil městský soud jako přesvědčivější oproti těm, jež ho podporovaly, a zároveň neshledal, že při dokazování byly na žalobkyni kladeny vyšší nároky než na správce daně. Proto žalobkyni ani ohledně prokázání pořízení předmětného vozidla nepřisvědčil.

[6] Dále se městský soud zabýval žalobní námitkou ohledně vadného procesního postupu správce daně. Žalobkyně konkrétně správci daně vytýkala, že s ní řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole, což mělo za následek, že nedošlo k ukončení daňové kontroly, a nebyla tak splněna podmínka pro vydání dodatečného platebního výměru. Zpráva o daňové kontrole byla žalobkyni pouze zaslána a projednána s ní byla až v rámci odvolacího řízení, což žalobkyně nepovažovala za dostatečné. Městský soud označil za jedinou procesní vadu v postupu správce daně chybějící podpis zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Tuto vadu však neshledal s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu za natolik intenzivní, aby byla důvodná pro zrušení rozhodnutí orgánů finanční správy. Připomněl, že žalobkyně byla řádně seznámena s výsledky kontrolních zjištění a byl jí poskytnut prostor k uplatnění procesní obrany, čehož využila. Následně byla před ukončením daňové kontroly seznámena (byť pouze prostřednictvím datové schránky) i se zprávou o daňové kontrole obsahující konečné stanovisko správce daně. K projednání zprávy o daňové kontrole pak došlo v rámci odvolacího řízení, přičemž podle obsahu protokolu zmíněné projednání spočívalo pouze v doplnění chybějícího podpisu žalobkyně. Tímto došlo k dodatečnému napravení jediné vzniklé procesní vady. Městský soud neshledal, že by uvedeným postupem byla porušena práva žalobkyně na procesní obranu a ani sama žalobkyně neuvedla, jak konkrétně byla postupem správce daně zkrácena na svých právech. Městský soud proto ani této žalobní námitce nevyhověl.

pokračování

[7] Městský soud rovněž nepřisvědčil námitce žalobkyně ohledně uplynutí prekluzivní lhůty. Shledal totiž, že dodatečný platební výměr i rozhodnutí o odvolání byly vydány před příslušným koncem lhůty pro stanovení daně (4. 7. 2020 a 4. 7. 2021). K neprojednání zprávy o daňové kontrole přitom nebylo podle přistoupeno jen za účelem vydání dodatečného platebního výměru před koncem lhůty pro stanovení daně a jeho oznámením došlo k prodloužení této lhůty.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnila.

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že napadený rozsudek považuje za nepřezkoumatelný, avšak nijak blíže neosvětlila, v čem tuto vadu spatřuje.

[10] Dále stěžovatelka již konkrétně namítla, že postupem městského soudu bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces a práva na veřejné projednání věci, neboť o věci bylo rozhodnuto bez nařízení ústního jednání, aniž by pro to byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v účinném znění (dále jen „s. ř. s.“). Přípis městského soudu, který stěžovatelka obdržela dne 19. 8. 2021, obsahoval pouze poučení podle zmíněného ustanovení, avšak nikoli výzvu. Rozhodnutí věci bez nařízení jednání proto stěžovatelka považuje za nezákonné.

[11] Stěžovatelka je také přesvědčena, že v průběhu daňové kontroly unesla své důkazní břemeno, když předložila k prověřovanému plnění požadované doklady. Naopak správce daně na ni poté zpět důkazní břemeno nepřenesl, neboť neprokázal důvodné pochybnosti o jejím dokládaném tvrzení. Správce daně sice vyjádřil určitou pochybnost, avšak dostatečně ji neodůvodnil ani nekonkretizoval. Městský soud pak danou otázku posoudil nesprávně, přičemž zohledňoval veškeré důkazy užití v daňovém řízení, tj. i ty, které ještě nebyly v okamžiku přenášení důkazního břemene známé. Správní soud tak svou činností dodatečně dotvářel důvodné pochybnosti za správce daně, což neodpovídá jeho roli.

[12] Stěžovatelka dále nesouhlasí se způsobem vypořádání její námitky ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole před jejím ukončením. Správce daně svým postupem, kdy zprávu bez projednání zaslal stěžovatelce, porušil § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, přičemž stěžovatelka se proti tomuto postupu obratem ohradila a trvala na osobním projednání zprávy. K tomu však před vydáním dodatečného platebního výměru nedošlo a stalo se tak až v odvolacím řízení, což stěžovatelka považuje za nedostatečné, neboť takto nemohlo dojít ke zhojení vzniklé vady. Správce daně zvolil předmětný postup záměrně, aby nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, což hrozilo z důvodu jeho předchozího pomalého konání ve věci. Městský soud vzniklou vadu bagatelizoval a neshledal ji natolik zásadní pro zrušení správních rozhodnutí. Odkázal přitom na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, a ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, jež stěžovatelka nepovažuje za příléhavé. Stěžovatelka je přesvědčena, že nezákonným jednáním správce daně bylo podstatně zasaženo do jejích práv, a bylo tak učiněno účelově, aby nedošlo k prekluzi. Dodatečný platební výměr proto

považuje za nezákonný a jeho doručení za nezpůsobilé k prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[13] Stěžovatelka rovněž namítla nesprávné hodnocení důkazů ze strany rozhodujících orgánů, které přikládaly vyšší váhu důkazům hovořícím v neprospěch stěžovatelky než těm, jež její tvrzení podporovaly. Podle stěžovatelky nebylo možné nekriticky vycházet z výpovědí svědků, neboť ti byli spojeni s jejím dodavatelem a mohli vypovídat účelově, aby se vyhnuli vlastnímu postihu. Svědecké výpovědi navíc byly provedeny se značným časovým odstupem, a proto si svědci nemohli pamatovat všechny podstatné okolnosti obchodování se stěžovatelkou. Ta je přesvědčena, že svá tvrzení prokázala předloženými listinami.

[14] Z těchto důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil nadepsaný rozsudek městského soudu.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry přijatými městským soudem. Napadený rozsudek zároveň označil za přezkoumatelný.

[16] Kasační argumentaci týkající se rozhodnutí věci bez nařízeného jednání považuje žalovaný za nedůvodnou. Přípis městského soudu ze dne 19. 8. 2021 totiž obsahoval jak výzvu, tak poučení ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka navíc byla v řízení o žalobě zastoupena advokátem, jemuž možnost navrhnout jednání je nepochybně známa. Stěžovatelka nařízení jednání v žalobě ani po obdržení zmíněného přípisu nenavrhl, a proto zjevně jeho (ne)konání nepovažovala za zásadní.

[17] K namítanému nepřenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku žalovaný souhlasil s tím, že své primární důkazní břemeno stěžovatelka unesla. Následně však správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností, ve které řádně identifikoval a odůvodnil skutečnosti, na základě kterých má pochybnosti o dokládaném tvrzení stěžovatelky. Tím došlo k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku, což konstatoval i městský soud. Z napadeného rozsudku rovněž vyplývá, že městský soud důvodné pochybnosti za správce daně nijak nedotvářel ani je nerozvíjel.

[18] Za nedůvodnou považuje žalovaný i námitku ohledně neprojednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný uznal, že se správce daně dopustil procesní vady, avšak ta byla napravena v odvolacím řízení dodatečným projednáním zprávy se stěžovatelkou. Odvolací řízení je ovládáno principem plné apelace a tvoří s řízením před správcem daně jeden celek. Proto je v něm možné napravovat dříve vzniklé vady, jako se tomu stalo v řešeném případě. Postupem správce daně nebyla stěžovatelka nijak zkrácena na svých právech. Žalovaný zároveň odmítl, že by správce daně postupoval účelově se záměrem vyhnout se prekluzi. Je stejného názoru jako městský soud, který vysvětlil, že správce daně mohl vydat dodatečný platební výměr i později.

[19] K vytýkanému nesprávnému hodnocení důkazních prostředků pak žalovaný uvedl, že při této činnosti nedošlo k žádnému pochybení. V řízení bylo postupováno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a přijaté závěry mají ve spisovém materiálu oporu.

pokračování

Skutečnost, že stěžovatelka se závěry správních orgánů a soudu nesouhlasí, neznamená, že dokazování nebylo učiněno správně.

[20] S ohledem na uvedené skutečnosti žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Obsah kasační stížnosti lze podřadit pod důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[22] Podle písmena a) zmíněného ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle písmena b) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.* Podle písmena d) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[23] Nejvyšší správní soud na úvod připomíná, že obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Tu stěžovatelka v kasační stížnosti namítla pouze obecně, neboť ji nijak blíže nezdůvodnila, resp. nevysvětlila, v čem konkrétně tuto vadu spatřuje. Za nepřezkoumatelná jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Tato kritéria podle Nejvyššího správního soudu rozsudek městského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výrocích jeho rozhodnutí.

[25] Podle § 51 odst. 1 s. ř. s. *soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhnou nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.*

[26] Stěžovatelka v kasační stížnosti rozporovala, že byl městský soud oprávněn rozhodnout o její žalobě bez nařízení jednání. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že se městský soud při svém postupu žádné chyby nedopustil. Z jeho spisu, resp. z obsahu přípisu ze dne 17. 8. 2021, č. j. 10 Af 16/2021-23, vyplývá, že stěžovatelka byla vyzvána k iniciování nařízení jednání a zároveň poučena o následcích, pokud tak neučiní, a to ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka nařízení jednání nenavrhovala ani v žalobě ani po obdržení předmětného přípisu, přestože v něm městský soud výslovně uvedl: „[v] případě, že požadujete, aby ve věci bylo nařízeno jednání, sdělte tuto skutečnost zdejšímu soudu ve lhůtě sbora uvedené“ (ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení). Zároveň stěžovatelka nikde nevyjádřila nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání. Tím stěžovatelka konkludentně souhlasila s rozhodnutím věci bez nařízení jednání, a postup městského soudu tak byl v souladu se zněním § 51 s. ř. s. Jím nebylo nijak zasaženo do stěžovatelčina práva na spravedlivý proces ani do jejího práva na veřejné projednání věci. Nejvyšší správní soud proto považuje tuto kasační námitku za nedůvodnou.

[27] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasačními námitkami, které již stěžovatelka uplatnila v obdobné formě ve své žalobě. Krajský soud se s těmito námitkami vypořádal zcela dostatečně, srozumitelně a své závěry řádně a přesvědčivě zdůvodnil. V podrobnostech na ně Nejvyšší správní soud odkazuje.

[28] K sporné otázce týkající se přenesení důkazního břemene Nejvyšší správní soud uvádí, že k příslušné problematice městský soud v napadeném rozsudku uvedl podstatnou právní úpravu a judikaturu včetně obecných východisek. Ty zde nebude Nejvyšší správní soud opakovat, neboť to považuje za nadbytečné. Stěžovatelka v kasační stížnosti vyjádřila souhlas s obecným přístupem městského soudu k řešení otázky, přičemž nesouhlasí pouze s jeho závěrem, jenž v jejím případě přijal. Konkrétně městský soud shledal, že k přenesení důkazního břemena zpět na stěžovatelku (poté co unesla své primární důkazní břemeno) došlo, a to prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 12. 2019. Správce daně v ní totiž v souladu s právní úpravou a judikaturou uvedl skutečnosti, na základě kterých měl pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti podkladů doložených stěžovatelkou. Ta je však názoru, že správce daně své pochybnosti ve výzvě řádně nezdůvodnil a městský soud při posuzování přenesení důkazního břemene nesprávně přihlížel i ke skutečnostem, které nebyly v době vydání předmětné výzvy známy.

[29] Nejvyšší správní soud nemůže s názorem stěžovatelky souhlasit a naopak se ztotožňuje s městským soudem, že správce daně ve výzvě splnil to, co mu ukládá § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Popsal v ní všechno dosud zjištěné o prověřovaném plnění včetně předložených důkazních prostředků a poté srozumitelně a konkrétně zdůvodnil, proč má i přesto pochybnosti o faktickém přijetí prověřovaného plnění. Všechny skutečnosti vzbuzující ve správci daně pochybnosti shrnul městský soud v odstavci 48., na který v podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje, přičemž dodává, že dané skutečnosti byly pro vyvstání pochybností důvodné. Nejvyšší správní soud k tomu tedy uzavírá, že k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 20. 12. 2019 došlo, neboť v ní správce daně vylíčil relevantní skutečnosti, které v něm vzbuzují důvodné pochybnosti o dokládaném tvrzení stěžovatelky, a to

pokračování

přiměřeně tomu, co do té doby stěžovatelka správci daně předložila a nepředložila, resp. tomu, co dosud vyšlo najevo.

[30] Nejvyšší správní soud také nesouhlasí s tím, že městský soud při hodnocení otázky přenesení důkazního břemene přihlížel k tehdy neznámým skutečnostem. Z napadeného rozsudku totiž nic takového nevyplývá. Městský soud se v příslušné části rozsudku (odstavce 42. až 49.) zabýval pouze těmi skutečnostmi, které správce daně uvedl ve výzvě ze dne 20. 12. 2019, tj. věnoval se pouze relevantním (tehdy známým) skutečnostem. I tuto kasační námitku tedy Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodnou.

[31] Co se pak týká otázky samotného unesení důkazního břemene, tak podle Nejvyššího správního soudu odpověď na ni do jisté míry vychází z výše uvedeného. Bylo shledáno, že na stěžovatelku bylo výzvou přeneseno důkazní břemeno a následně už podle spisu nebyly provedeny žádné důkazní prostředky, jež by zásadně svědčily jejímu tvrzení a přesvědčily rozhodující orgány o jeho pravdivosti, právě naopak. Nejvyšší správní soud zároveň neshledal, že by orgány finanční správy při dokazování kladly na stěžovatelku nepřiměřené nároky či nebraly v potaz důkazy hovořící v její prospěch, jež předložila. Orgány finanční správy stejně jako městský soud ve svých rozhodnutích srozumitelně vysvětlily, proč důkazy hovořící pro stěžovatelku považují za nedostatečné, resp. proč důkazy hovořící v její neprospěch považují za důkazně silnější (přesvědčivější). Z daňového spisu zároveň nevyplývá, že by orgány finanční správy či městský soud při přijímání svých závěrů přikládaly zvláštní váhu svědeckým výpovědím provedeným v daňovém řízení. Správce daně ve výzvě svědeckou výpověď statutárního orgánu společnosti DHS Group a.s. pro přenesení důkazního břemene vůbec nevyužil a při celkovém hodnocení věci k ní přihlížel přiměřeně s ohledem na další zjištěné důkazy, a to v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Stejně tak postupoval i žalovaný, který navíc přihlížel i ke svědecké výpovědi bývalého zaměstnance DHS Group a.s., jež byla provedena v odvolacím řízení. Městský soud postup orgánů finanční správy při dokazování shledal správným a Nejvyšší správní soud s ním souhlasí. Shrnuje proto, že stěžovatelka přijetí předmětného vozidla neprokázala, přičemž rozhodující orgány postupovaly v souladu s pravidly o dokazování a jejich závěry mají oporu ve spise.

[32] Podle § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.*

[33] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla také nezákonnost dodatečného platebního výměru pro porušení § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Ze spisového materiálu je nesporné, že správce daně nepostupoval v souladu s citovaným ustanovením. Neprojednal totiž se stěžovatelkou zprávu o daňové kontrole a nedal jí možnost ji podepsat. Namísto toho ji pouze zaslal stěžovatelce (zástupci do datové schránky), která ji obdržela dne 2. 6. 2020. Navíc ačkoli stěžovatelka v podání ze dne 3. 6. 2020 namítla, že trvá na osobním projednání zprávy o daňové kontrole, správce daně bez předchozího projednání zprávy vydal dne 5. 6. 2020 dodatečný platební výměr. Zpráva o daňové kontrole pak byla se stěžovatelkou osobně projednána a podepsána v odvolacím řízení. Stěžovatelka

je přesvědčena, že správce daně takto postupoval záměrně s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty (4. 7. 2020), a proto by s dodatečným platebním výměrem neměly být spojeny účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně. Zároveň má za to, že k odstranění vzniklé vady nemohlo dojít a nedošlo v odvolacím řízení. Žalovaný sice přiznává, že k procesní chybě ze strany správce daně došlo, avšak považuje ji za odstranitelnou a vzhledem k průběhu odvolacího řízení i za odstraněnou, což shledal i městský soud.

[34] V souvislosti s přijatým názorem městským soudem stěžovatelka uvedla, že judikatura Nejvyššího správního soudu, jež městský soud v napadeném rozsudku citoval, není pro její případ přílehlavá. Podle Nejvyššího správního soudu lze stěžovatelce přisvědčit, že případy řešené v jeho rozsudcích ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, a ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, nejsou s její věcí skutkově zcela srovnatelné (v prvním případě se daňový subjekt nedostavil na termín projednání zprávy o daňové kontrole sjednaný formou SMS; ve druhém případě byla s daňovým subjektem zpráva o daňové kontrole osobně projednána, avšak ten ji odmítl podepsat). Městským soudem užitá citace ze zmíněných rozsudků však Nejvyšší správní soud považuje za přílehlavé, neboť pomocí nich chtěl městský soud zjevně charakterizovat účel institutu projednání zprávy o daňové kontrole, což je pro případ stěžovatelky podstatné.

[35] Jak vyložil již městský soud v napadeném rozsudku, tak podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu obecně platí, že ne každá vada řízení je důvodem pro zrušení rozhodnutí o věci samé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2019, č. j. 1 As 474/2018-35). Je vždy nutné posoudit, zda zjištěná procesní vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 8 As 181/2018-42). Pro zodpovězení otázky, zda na zákonnost dodatečného platebního výměru mohl mít vliv výše popsaný postup správce daně, je proto nutné posoudit, zda tento postup představuje dostatečně intenzivní vadu, kterou navíc ani nebylo možné zhojit v odvolacím řízení. Za tímto účelem je nezbytné vyhodnotit úlohu institutu projednání zprávy o daňové kontrole, jak se o to pokoušel i městský soud, a práva, která stěžovatelce v souvislosti s projednáním zprávy náleží.

[36] V rozsudku ze dne 17. 8. 2016, č. j. 5 Afs 68/2016-25, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„při projednání zprávy se uplatní zásada koncentrace řízení. Nutno konstatovat, že tato zásada byla nově zavedena v § 88 odst. 3 in fine daňového řádu (zákon o správě daní a poplatků ji neznal), a to z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Je zcela na místě, pokud na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu na provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění, a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu již byla jednou dána. V uvedeném postupu, který § 88 odst. 3 daňového řádu presumuje, Nejvyšší správní soud nespatřuje jakýkoli nepřípustný zásah do práva daňového subjektu.“* V rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[j]e třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu*

pokračování

se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuelnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016-45, bod 11). Oproti tomu seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“

[37] Z citované judikatury je zřejmé, že pohledem tehdejší právní úpravy bylo těžiště celé daňové kontroly soustředěno do výsledku kontrolního zjištění a jeho sdělení daňovému subjektu, jemuž se předkládá k vyjádření. Tímto způsobem správce daně v posuzované věci postupoval, neboť stěžovatelku s výsledkem kontrolního zjištění (a tedy i s nejdůležitější částí budoucí zprávy o daňové kontrole) seznámil a stanovil jí lhůtu k vyjádření se. Následně byla stěžovatelce lhůta k vyjádření na žádost prodloužena. Stěžovatelka se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila a správce daně její připomínky do zprávy o daňové kontrole zakomponoval. Svůj pohled na věc však na základě nich nezměnil.

[38] Podle Nejvyššího správního soudu lze stěžovatelce přisvědčit, že chybějící podpis nebyl jediným vadným důsledkem neprojednání zprávy o daňové kontrole. Při projednávání totiž má daňový subjekt právo namítat některé vady zprávy (chybějící náležitosti podle § 88 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, nesrozumitelnosti, chyby v psaní a počtech), avšak nikoli změny skutkových závěrů či právních hodnocení. O to byla nepochybně stěžovatelka postupem správce daně zkrácena, avšak Nejvyšší správní soud v tomto neshledává porušení práv stěžovatelky na procesní obranu. Jak již navíc bylo výše nastíněno, tak podle tehdejší právní úpravy představovalo projednání zprávy o daňové kontrole pouze formální ukončení daňové kontroly. Neprojednání zprávy o daňové kontrole tudíž Nejvyšší správní soud nepovažuje za tak intenzivní vadu, jež by beze všeho způsobovala nezákonnost dodatečného platebního výměru. Za intenzivní vadu by ji považoval pouze tehdy, pokud by byla spojena s jednáním správce daně, které by bylo jasné účelové.

[39] Na účelovost jednání správce daně v souvislosti s neprojednáním zprávy o daňové kontrole stěžovatelka naráží v kasační argumentaci týkající se účinků prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Nejvyšší správní soud k tomu připomíná, že konec lhůty pro stanovení daně měl připadnout na 4. 7. 2020 (sobota). Do té

doby, resp. do 3. 7. 2020, musel správce daně stěžovatelce doručit dodatečný platební výměr, přičemž aby měl jistotu jeho včasného doručení musel jej s ohledem na § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, odeslat alespoň deset dní předem, tj. nejpozději dne 23. 6. 2020. Správce daně dokončil zprávu o daňové kontrole dne 1. 6. 2020 a téhož dne ji odeslal (dne 2. 6. 2020 byla doručena). Za těchto okolností nemůže Nejvyšší správní soud označit jednání správce daně v souvislosti s neprojednáním zprávy o daňové kontrole za jasně účelové kvůli vyhnutí se prekluzi. Správce daně totiž mohl reálně pozvat stěžovatelku na projednání zprávy s dostatečným předstihem např. na 8. 6. 2020 a pokud by se z jednání omluvila, měl další dva týdny, do kterých mohl tento úkon přesunout. Měl tudíž dostatek času na uskutečnění projednání zprávy a následné vydání dodatečného platebního výměru ještě před koncem lhůty pro stanovení daně, což neodpovídá tvrzení stěžovatelky, že správce daně takto postupoval jen, aby se vyhnul prekluzi.

[40] Navíc Nejvyšší správní soud nemůže opomenout objektivní stav, který v dané době na území České republiky panoval. V té době bylo všem osobám s ohledem na nově příchozí onemocnění COVID-19 doporučováno omezení osobních kontaktů na nezbytně nutné minimum. Ostatně touto skutečností správce daně stěžovatelce zdůvodnil dálkové zaslání zprávy, když k jejímu dodatečnému osobnímu projednání došlo dne 14. 8. 2020 v rámci odvolacího řízení. Ze spisového materiálu zároveň vyplývá, že když stěžovatelka v reakci na obdržení zprávy o daňové kontrole trvala na jejím projednání, správce daně vyvíjel snahu, aby se její projednání ještě před uplynutím původního konce lhůty pro stanovení daně uskutečnilo. Nedošlo k tomu však pouze z důvodů na straně stěžovatelky. Relevantnost těchto důvodů není podstatná, důležité je, že se správce daně snažil, aby vše potřebné bylo splněno ještě před původním koncem lhůty pro stanovení daně. S ohledem na uvedené skutečnosti považuje Nejvyšší správní soud i kasační námitku o účelovosti jednání správce daně za nedůvodnou a činí závěr, že doručení dodatečného platebního výměru mělo za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

[41] K možné nápravě předmětné procesní vady v odvolacím řízení pak Nejvyšší správní soud uvádí následující. Ze znění § 115 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že odvolací řízení slouží mimo jiné k odstranění vad předchozího řízení. Mezi tyto vady lze s ohledem na jejich výše zmiňovanou intenzitu zařadit i neprojednání a nepodepsání zprávy o daňové kontrole. Byť zpráva o daňové kontrole představuje odůvodnění platebního výměru, a pozdější zásahy do ní proto nejsou žádoucí, tak změnu v podobě jejího podepsání a její projednání v odvolacím řízení považuje Nejvyšší správní soud za přípustné. Shrnuje tedy, že odstranění předmětného procesního pochybení je v odvolacím řízení možné a vzhledem k průběhu odvolacího řízení také konstatuje, že k jeho odstranění došlo.

[42] Lze tedy shrnout, že městský soud posoudil příslušné právní otázky správně, jeho závěry jsou přezkoumatelné a vycházel přitom z náležitě zjištěného skutkového stavu věci, která nebyla v daňovém ani soudním řízení zatížena vadami majícími vliv na zákonnost v nich vydaných rozhodnutí. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. proto nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[43] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 17. srpna 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu