



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **M. P.**, zastoupené Mgr. Lukášem Votrubou, advokátem, sídlem Moskevská 637/6, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2020, č. j. 45170/20/5200-10422-711473, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, ze dne 22. 7. 2021, č. j. 59 Af 3/2021-43,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje**.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, ze dne 22. 7. 2021, č. j. 59 Af 3/2021-43, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj vydal dne 9. 7. 2013 dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni podle pomůcek doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 102 765 Kč a stanovil povinnost uhradit penále. Veškeré písemnosti včetně dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013 správce daně žalobkyni doručoval prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Následně správce daně zjistil, že žalobkyně měla od 4. 3. 2013 zřízenou datovou schránku, písemnosti podstatné pro vydání dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013 proto doručil do datové schránky žalobkyně a dne 19. 6. 2014 vydal nový dodatečný platební výměr.

[2] Žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 19. 6. 2014 brojila odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 10. 2015 zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[3] Krajský soud k žalobě žalobkyně rozsudkem ze dne 22. 5. 2017 rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2015 i dodatečný platební výměr ze dne 19. 6. 2014 zrušil, neboť vzhledem k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 9. 7. 2013 představoval žalovaným potvrzený dodatečný platební výměr ze dne 19. 6. 2014 druhé rozhodnutí v téže věci.

[4] Žalovaný se v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu vrátil k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 9. 7. 2013, neboť žalobkyně se i proti tomuto platebnímu výměru odvolala. Vyšel z tvrzení žalobkyně, že jí byl tento dodatečný platební výměr, nesprávně doručovaný poštou, doručen dne 21. 12. 2015. O odvolání rozhodl dne 15. 2. 2018 tak, že odvolání zamítl a dodatečný platební výměr ze dne 9. 7. 2013 potvrdil.

[5] K žalobě žalobkyně krajský soud rozsudkem ze dne 15. 2. 2019 rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2018 zrušil z toho důvodu, že výzva k zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013 byla doručena až po vydání dodatečného platebního výměru, a nebyly tak splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 87 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[6] V dalším řízení žalovaný prostřednictvím správce daně vydal a žalobkyni doručil výzvu ze dne 2. 5. 2019, jíž byla žalobkyně vyzvána k předložení záznamů o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a dalších důkazních prostředků. Dále žalovaný s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyni seznámil se svým stanoviskem a vyzval ji k vyjádření. Rozhodnutím ze dne 14. 12. 2020 dodatečný platební výměr ze dne 9. 7. 2013 změnil tak, že vypustil povinnost uhradit penále.

[7] Krajský soud k žalobě žalobkyně rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2020 znovu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Krajský soud konstatoval, že žalovaný si správně uvědomil, že je na něm, aby předchozí vadu řízení odstranil a po zákonném procesním postupu rozhodl ve věci doměření daně žalobkyně. Shrnul, že žalovaný po předcházejících zrušujících rozsudcích krajského soudu opustil argumentaci neuposlechnutím výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013 ve smyslu § 87 odst. 5 daňového řádu a pokusil se doměřit daň na základě dokazování. Vzhledem k nesplnění důkazní povinnosti žalobkyně však stanovil daň s využitím pomůcek. Dále krajský soud konstatoval, že samo o sobě by nebylo problematické, že žalovaný změnil původní argumentaci tak, že ke stanovení daně za použití pomůcek přistoupil dle § 98 daňového řádu poté, co se pokusil stanovit daň dokazováním, avšak žalobkyně nesplnila svoji důkazní povinnost.

[9] Krajský soud však vyhodnotil, že žalovanému se nepodařilo provést zákonný procesní postup vedoucí k rozhodnutí ve věci doměření daně žalobkyně, a to v důsledku neprovedení daňové kontroly.

[10] Krajský soud shrnul, že podle § 143 odst. 3 daňového řádu v rozhodném znění k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly.

pokračování

Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud však dospěl k závěru, že daňová kontrola v projednávaném případě žalobkyně nebyla zákonným způsobem zahájena, provedena ani ukončena. Žalovaný přitom nepostupoval podle žádného z ustanovení daňového řádu, která představují výjimku z povinnosti konat daňovou kontrolu před doměřením daně *ex officio*. Dle krajského soudu mohl žalovaný napravit vady prvostupňového řízení a rozhodnutí tím, že provede daňovou kontrolu a daň doměří teprve na podkladě výsledku této kontroly, případně alespoň učiní pokus o zahájení daňové kontroly a následně bude postupovat dle § 87 odst. 5 daňového řádu, pokud by pro to byly splněny podmínky.

[11] Judikatura Nejvyššího správního soudu dle krajského soudu vymezila dělicí linii mezi situacemi, kdy není třeba daňovou kontrolu vést, a situacemi, kdy je její provedení namístě, tak, že je třeba odlišovat existenci poznatků naznačujících izolované pochybení daňového subjektu na straně jedné a poznatků o širších nedostacích obecného rázu na straně druhé. V případě žalobkyně orgány finanční správy široce a komplexně zpochybnily daňovou povinnost žalobkyně za rok 2011; vycházely přitom ze zjištění, že žalobkyně je vlastnící 8 bytových domů s celkem 67 byty a zpochybnily výši jejich příjmů z pronájmu těchto bytů. Dle krajského soudu v projednávaném případě nelze hovořit o izolovaném či dílčím pochybení daňového subjektu, když je na podkladě staršího daňového přiznání předchozího vlastníka všech nemovitostí, z jejichž pronájmu má mít žalobkyně příjmy a jichž není málo, významně zpochybněna kompletní výše příjmů z pronájmu těchto nemovitostí, přičemž je citelný rozdíl mezi přiznanými příjmy a poznatky finančních orgánů o tom, jaké by příjmy pravděpodobně měly být.

[12] Krajský soud sice nezpochybnil, že žalovaný s žalobkyní mimo formálně zahájenou a vedenou daňovou kontrolu komunikoval, vyzval ji k předložení důkazních prostředků a seznámil ji se svým stanoviskem ve věci, shledal však nepřekročitelné mantinely, kdy obsah již nemůže zcela potlačit formu. Obzvláště v případě, jako je tento, nelze žalobkyni upřít, že k nápravě předchozích pochybení mělo dojít procesně správným způsobem, neboť na předchozím postupu ve věci se zásadním způsobem podepsaly nezákonnosti na straně orgánů finanční správy. To vše v situaci, kdy daňový řád k doměření daně z moci úřední provedení daňové kontroly až na výjimky vyžaduje. O žádnou takovou výjimku se však v tomto případě nejednalo. Dle krajského soudu nelze předjímat, jakým způsobem by žalobkyně zareagovala na výzvu v odvolacím řízení, pokud by nejprve byla zahájena daňová kontrola a žalobkyně by si naplno uvědomila, že žalovaný započal její daňovou povinnost zkoumat znovu v celém širokém kontextu. Krajský soud nepovažuje za možné netrvat po předchozím postupu správních orgánů na vedení daňové kontroly. Formálně správné provedení daňové kontroly by pak *ad absurdum* nemuselo být vyžadováno nikdy.

II. Kasační stížnost a vyjádření účastníků

[13] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).

[14] Stěžovatel namítal, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se nezabýval otázkou, zda měla soudem identifikovaná vada spočívající v neprovedení

daňové kontroly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud totiž v rozsudku přezkoumatelným způsobem neuvedl, jaké důsledky identifikovaná procesní vada měla ve sféře hmotných práv žalobkyně.

[15] Stěžovatel odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která vyžaduje, aby soud ve zrušujícím rozsudku zvážil, jaké důsledky mělo pochybení spočívající v neprovedení daňové kontroly na procesní práva žalobkyně, jelikož nezahájení daňové kontroly představuje samo o sobě pouze zásah do procesních práv daňového subjektu, nikoli však do práv hmotných.

[16] Stěžovatel dále namítal, že neprovedení daňové kontroly vliv na hmotná subjektivní práva žalobkyně nemělo, a nemohlo mít proto za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. V průběhu odvolacího řízení byla práva žalobkyně chráněna stejně, jako by tomu bylo v případě, že by se správce daně identifikované vady řízení nedopustil. Zkrácení práv žalobkyně by bylo možné spatřovat v neuskutečnění dialogu se správcem daně, který by jinak byl náplní daňové kontroly a v jehož rámci by žalobkyně mohla činit tvrzení a nést důkazní břemeno. Stěžovatel je přesvědčen, že zkrácení práv žalobkyně, k němuž došlo v řízení před správcem daně, bylo v rámci odvolacího řízení napraveno. Krajský soud posoudil tuto otázku nesprávně, když konstatoval, že se stěžovateli v důsledku neprovedení daňové kontroly nepodařilo provést zákonný procesní postup.

[17] Dle stěžovatele krajský soud pojímá výčet situací, v nichž může být stanovena daň bez daňové kontroly, úžeji než současná judikatura. V situaci, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu, je zákonným postupem též stanovení daně dokazováním mimo daňovou kontrolu. Procesních vad si byl stěžovatel po zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 15. 2. 2019 vědom, pro potřeby odvolacího řízení považoval za zásadní to, že v posuzované věci došlo k zahájení doměřovacího řízení, a tudíž že daňové řízení s žalobkyní vůbec bylo vedeno a bylo možno v něm pokračovat. Postupem podle § 115 daňového řádu stěžovatel v odvolacím řízení vady odstranil. Úkolem stěžovatele v odvolacím řízení bylo poskytnout žalobkyni v zákonném rámci prostor k výkonu práv, která byla v předchozím řízení zkrácena. Pro to stěžovatel učinil v mezích zákonných možností vše. I když nebyla vedena daňová kontrola, žalobkyni byla zachována veškerá práva, kterými by disponovala v rámci řádně vedené daňové kontroly. Žalobkyně měla možnost předkládat a navrhopat provedení důkazů, v odvolacím řízení probíhal řádný proces dokazování, s výsledky dokazování a se závěry odvolacího orgánu byla žalobkyně průběžně seznamována, měla možnost se k nim vyjadřovat, závěry vyvracet a navrhopat další důkazní prostředky. Výrok žalobou napadeného rozhodnutí by byl stejný i v případě, že by byla provedena daňová kontrola. Dle stěžovatele samotná skutečnost, že proces dokazování neprobíhal v mezích řádně zahájené a ukončené daňové kontroly, není způsobilá založit nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Závěr, že neprovedení formalizované daňové kontroly má bez dalšího za následek nezákonnost jím vydaného rozhodnutí, stěžovatel považuje za přepjatý formalismus.

[18] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] **Žalobkyně** s kasační stížností nesouhlasila, rozsudek krajského soudu považuje za správný. Stěžovatel musí být dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 7. 2013 vázán,

pokračování

žalobkyně neneviduje žádný úkon, kterým by stěžovatel tento platební výměr prohlásil za neplatný. Argumentaci stěžovatele označila žalobkyně za absurdní. Nemůže být pochyb o tom, že vydáním rozhodnutí byla žalobkyně významně zkrácena na svých právech, neboť jí nebylo řádně oznámeno zahájení daňové kontroly, byla omezena na svém právu označit důkazy a vyvracet závěry správce daně. Porušení hmotných práv žalobkyně je zcela zjevné, žalobkyně musela dodatečně vyměřenou daň zaplatit, rozhodnutí stěžovatele tedy zasáhlo do majetkové sféry žalobkyně. Žalobkyně zdůraznila vrchnostenský a šikanózní přístup stěžovatele.

[20] Žalobkyně též upozornila, že datová schránka jí byla zřízena již dne 1. 11. 2012, přičemž daňové orgány vychází ze skutečnosti, že datová schránka byla zřízena dne 4. 3. 2013.

[21] V dalším vyjádření žalobkyně uvedla, že stěžovatel vydal dne 24. 2. 2022 rozhodnutí, kterým zrušil prvostupňové rozhodnutí správce daně a řízení zastavil. Další vedení řízení o kasační stížnosti se tak dle žalobkyně jeví jako neúčelné a stěžovatel by měl vzít podanou kasační stížnost zpět.

[22] Žalobkyně též připojila osobní vyjádření, v němž rekapitulovala průběh řízení a nedostatky vůči zákonu a zdůraznila, že daňové orgány ji svým postupem psychicky deptaly hrozbou exekuce, na základě platebního výměru zrušeného soudem se dostala do nebonitní skupiny, nemohla čerpat bankovní úvěr na rekonstrukci domů a byla nucena prodávat domy pod cenou, aby mohla splácet hypotéky na zbývající domy. Zdůraznila pocit nerovnosti před zákonem, obyčejný občan je ve srovnání se správními orgány s týmy vystudovaných právníků v nevýhodě.

[23] **Stěžovatel** v replice uvedl, že není jasné, kam žalobkyně mířila tvrzením, že datovou schránku měla zřízenou již dříve, než se domnívají daňové orgány. Dle stěžovatele je nesporné, že v daňovém řízení před správcem daně bylo doručováno nesprávně, tvrzení žalobkyně proto není relevantní. Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že daň nebyla stanovena po uplynutí lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu, neboť zůstaly zachovány účinky úkonů správce daně a skutečností nastalých v průběhu daňového řízení a řízení před správním soudem na běh této lhůty.

[24] K přílohám, jimiž žalobkyně zřejmě naznačovala, že pomůcky nebyly použity přiměřeným způsobem, že nebyl dán důvod k daňové kontrole, stěžovatel uvedl, že tyto skutečnosti nespádají do rozsahu přezkumu rozsudku krajského soudu, který je omezen důvody kasační stížnosti.

[25] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalobkyně dále uvedl, že v souladu s právním názorem vyjádřeným krajským soudem v napadeném rozsudku přistoupil k zahájení daňové kontroly, kterou ovšem nebylo možno do uplynutí lhůty podle § 148 daňového řádu řádně ukončit, proto bylo vydáno nové rozhodnutí ve věci, jímž dodatečný platební výměr zrušil a řízení zastavil. Stěžovatel však trvá na tom, že jeho kasační stížnost je důvodná, a proto by měl být napadený rozsudek zrušen. Zrušením napadeného rozsudku by došlo k obživení žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatel tak další vedení řízení o kasační stížnosti nepovažuje za neúčelné.

III. Přerušení řízení

[26] Usnesením ze dne 4. 1. 2023, č. j. 6 Afs 252/2021-65, Nejvyšší správní soud probíhající řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přerušil, neboť ve věci sp. zn. 8 Azs 172/2020 byla rozšířenému senátu předložena k rozhodnutí otázka: „*Má být kasační stížnost podaná proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro odpadnutí předmětu řízení před Nejvyšším správním soudem, pokud správní orgán vydá nové rozhodnutí ve správním řízení v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu?*“ Závěr rozšířeného senátu ohledně této otázky měl význam pro posouzení nyní projednávané věci.

[27] Rozšířený senát usnesením ze dne 27. 2. 2024, č. j. 8 Azs 172/2020-66, vyslovil, že předmětem řízení o kasační stížnosti je rozhodnutí krajského soudu a dokud toto rozhodnutí krajského soudu existuje, nelze kasační stížnost odmítnout pro odpadnutí předmětu řízení podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[28] Nejvyšší správní soud proto rozhodl o pokračování řízení.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[30] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

[31] Sporná je otázka, zda je rozhodnutí stěžovatele ze dne 14. 12. 2020 nezákonné z toho důvodu, že stěžovatel žalobkyni doměřil daň, aniž byla provedena daňová kontrola. Nejvyšší správní soud se však nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť teprve přezkoumatelný rozsudek lze podrobit věcnému přezkumu.

[32] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu stěžovatel spatřoval v tom, že krajský soud se nezabýval otázkou, zda mělo neprovedení daňové kontroly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, resp. jaké důsledky mělo neprovedení daňové kontroly ve sféře hmotných práv žalobkyně.

[33] Nejvyšší správní soud s touto námitkou souhlasí.

[34] Judikatura Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že procesní záruky stanovené daňovým řádem nejsou samoučelné, nýbrž mají přispívat k řádnému procesu a spravedlivé ochraně práv adresátů veřejné správy. Pokud se takové ochrany daňovému subjektu dostane, není na místě se domnívat, že kvůli procesnímu pochybení daňových orgánů „padá“ celé daňové řízení (srov. např. rozsudky ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73, či ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45).

pokračování

[35] Proto je třeba, aby krajský soud zvážil důsledky procesních pochybení daňových orgánů na straně jedné a dopady do hmotných práv daňového subjektu na straně druhé (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 9 Afs 161/2020-28, nebo ze dne 12. 5. 2023, č. j. 3 Afs 403/2020-34).

[36] Toto zvážení však krajský soud přezkoumatelným způsobem v odůvodnění svého rozsudku nečinil. Na jedné straně v obecné rovině připustil, že stěžovatel se do jisté míry choval tak, jako by daňovou kontrolu vedl a výkon některých procesních práv jí umožnil; uzavřel však, že je třeba „hledat nepřekročitelné mantinely, kdy obsah již nemůže zcela potlačit formu. Obzvláště v případě, jako je tento, soud nemůže žalobkyni upřít, že k nápravě předchozích pochybení mělo dojít procesně zcela čistým způsobem...“ (bod 35 rozsudku krajského soudu).

[37] Prostor pro provádění dokazování v odvolacím řízení je vytvořen v § 115 odst. 1 daňového řádu, podle nějž *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.*

[38] Na ochranu procesních práv daňového subjektu v takovém případě pamatuje především § 115 odst. 2 daňového řádu. Judikatura Nejvyššího správního soudu ve shodě s důvodovou zprávou k daňovému řádu zdůrazňuje, že 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, je třeba před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání vytvořit určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Odvolateli je proto umožněno, aby se vyjádřil k provedenému dokazování (ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují), případně navrhl jeho doplnění.

[39] Judikatura Nejvyššího správního soudu dále setrvale poukazuje, že smyslem úpravy v § 115 daňového řádu je především naplnění principu úplné apelace v daňovém řízení. Ustanovení má 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 (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, a navazující judikatura, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 6 Afs 56/2020-38, nebo ze dne 12. 5. 2023, č. j. 3 Afs 403/2020-34).

[40] Stručně řečeno, zákon a judikatura vyžadují, aby odvolací orgán vytvořil a poskytl stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně. Smyslem úpravy § 115 daňového řádu je, aby i v odvolací fázi řízení měl daňový subjekt při dokazování stejný procesní komfort, jaký měl mít v prvostupňovém řízení.

[41] Například v rozsudku ze dne 12. 5. 2023, č. j. 3 Afs 403/2020-34, Nejvyšší správní soud také upozornil, že Odvolací finanční ředitelství není orgánem Finanční správy České republiky, do jehož věcné působnosti spadá provádění kontrolních postupů při správě daní, neboť jeho postup při zjišťování skutkového stavu a dokazování je limitován zákonnými ustanoveními o daňovém řízení. Doplnění dokazování a seznámení daňového subjektu

se zjištěnými skutečnostmi a právním názorem odvolacího orgánu, jakož i poskytnutí prostoru pro další vyjádření či důkazní návrhy probíhá právě v režimu § 115 daňového řádu.

[42] Nejvyšší správní soud nijak nebagatelizuje procesní pochybení, k nimž došlo v předcházejících řízeních před vydáním rozsudků ze dne 22. 5. 2017 a 15. 2. 2019. Krajský soud však nijak konkrétně nevysvětlil, proč by dokazování, k němuž by jinak byla určena daňová kontrola, nemohlo být provedeno v odvolacím řízení. Ze samotné skutečnosti, že neproběhla daňová kontrola, nýbrž že stěžovatel postupoval v mezích § 115 daňového řádu a prováděl dokazování v rámci odvolacího řízení, neplyne, že žalobkyně měla horší možnost vyjadřovat se či navrhnout důkazy. Jak již bylo uvedeno, judikatura s ohledem na apelační princip vyžaduje, aby krajský soud zvážil dopady procesních pochybení daňových orgánů a dopady do hmotných práv daňového subjektu. Toto zvážení krajský soud neučinil. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným.

[43] Právní závěry krajského soudu nejsou jednoznačně seznatelné ani z procesního vyústění řízení před krajským soudem, ať již v podobě rozsahu aplikované kasační pravomoci soudu, nebo formulovaného závazného právního názoru, z něž by pro stěžovatele vyplývalo řešení nastalé situace. Měl-li snad krajský soud za to, že procesní vady, k nimž došlo v řízení v prvním stupni, nelze v odvolacím řízení s ohledem na apelační princip, jímž je ovládáno, odčinit, nic mu nebránilo zrušit spolu s rozhodnutím žalovaného i dodatečný platební výměr ze dne 19. 6. 2014. V opačném případě měl krajský soud jednoznačně formulovat požadavky na odstranění procesních nedostatků v odvolacím řízení.

V. Závěr a náklady řízení

[44] Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž podle § 110 odst. 4 s. ř. s. bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku. V dalším řízení krajský soud především přezkoumatelným způsobem posoudí, zda byla žalobkyně postupem stěžovatele zkrácena na svých procesních právech, resp. zda mělo neprovedení daňové kontroly důsledky ve sféře hmotných práv žalobkyně, případně jaké.

[45] Krajský soud v dalším řízení podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně dne 16. května 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu