

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **VELPA plus, s. r. o.,** se sídlem Praha 1, U Železné lávky 568/10, zastoupeného Ing. I. Š., daňovým poradcem proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 2. 2007, č. j. 21259/07-1300-702972 a č. j. 21261/07-1300-702972, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2009, č. j. 29 Ca 59/2008 - 212,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2009, č. j. 29 Ca 59/2008 - 212, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, jímž byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 12. 2. 2007, č. j. 21259/07-1300-702972 a č. j. 21261/07-1300-702972 a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení. Těmito zrušenými rozhodnutími stěžovatel zamítl žalobcova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou ze dne 10. 5. 2007, č. j. 34602/07/311921/9772 a č. j. 34753/07/311921/9772, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena za zdaňovací období prosinec 2003 daň z přidané hodnoty ve výši 15 453 846 Kč a spotřební daň ve výši 70 244 928 Kč.

V obsáhlé žalobě podané proti těmto správním rozhodnutím byla vznesena řada námitek; krajský soud z nich řešil jen ty, které považoval za nejvíce podstatné. Tak vyslovil, že není důvodná námitka nedoručení správních rozhodnutí žalobci, neboť bylo

doručováno na adresu daňového subjektu, na níž o doručování výslovně požádal. Zásilka pak byla správně uložena v provozovně držitele poštovní licence s důsledkem zákonné fikce doručení ve smyslu § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), neboť adresát byl o uložení řádně vyrozuměn a nebyly splněny zákonné podmínky tvrzeného nezdržování se na dané adrese. K námitce prekluze vyměření daní krajský soud uvedl, že daňová kontrola zahájená dne 6. 11. 2004 byla úkonem směřujícím k vyměření daně a tudíž přerušujícím běh lhůty k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně v § 47 odst. 2 daňového řádu. Lhůta proto končila dnem 31. 12. 2007 a do tohoto data byla obě rozhodnutí žalobci řádně doručena.

Naopak krajský soud shledal důvodnou žalobní námitku porušení procesních předpisů spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole a v jejím nesprávném doručení poštou bez projednání. Při posouzení práva daňového subjektu na vyjádření se ke zprávě o daňové kontrole vycházel krajský soud z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2007, č. j. 2 Afs 202/2005 - 61 a ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v tomto rozsudku citovaná,jsou dostupná na www.nssoud.cz) a z ustanovení § 16 odst. 4 písm. f), § 16 odst. 8 a § 14 odst. 1 a 4 daňového řádu. Podle jeho názoru mohla být daňová kontrola ukončena až projednáním zprávy, přičemž v daném případě k tomuto řádnému projednání nedošlo. K tomu totiž nestačilo projednání dílčích závěrů, neboť poté bylo důkazní řízení doplňováno. Žádal-li daňový subjekt opakovaně o stanovení nového termínu k projednání zprávy, nešlo z jeho strany o prokazatelné vyhýbání se projednání a podpisu zprávy, neboť vždy svou neúčast omluvil s poukazem na logické důvody. Poslední žádost byla doručena v den jednání 16. 4. 2007 a ve smyslu § 14 odst. 4 daňového řádu nastala fikce povolení žádaného prodloužení lhůty. Navíc do dne odeslání zprávy nebylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí o rozsahu nahlédnutí do spisu. Žalovaný, podle názoru krajského soudu, ve svých rozhodnutích nezdůvodnil, proč považuje jednání daňového subjektu za vyhýbání se projednání zprávy a nezhodnotil omluvy a žádosti o změnu termínu. Rozhodnutí žalovaného je tím nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů. Neprojednání zprávy a její zaslání poštou, aniž k tomu byly splněny zákonné podmínky, je vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Krajský soud proto zrušil rozhodnutí žalovaného s poukazem na § 76 odst. 1 písm. a), c) s. ř. s. S ohledem na nezbytnost nápravy porušení procesních práv žalobce označil soud za předčasné řešit další žalobní námitky, vyjma těch, které posoudil. Současně vyslovil, že právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je správní orgán vázán.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. V prvé řadě poukazuje na povinnost soudu rozsudek řádně odůvodnit tak, aby z něho vyplýval vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami spojenými s hodnocením důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 44, a ve vztahu k nesprávnému posouzení právní otázky na rozsudek ze dne 23. 8. 2005, č. j. 5 Afs 170/2004 - 59. V daném případě uplynula prekluzivní lhůta k vyměření předmětných daní dne 31. 12. 2007. Soud, který k žalobě ze dne 25. 2. 2008 rozhodnutí žalovaného rozsudkem zrušil pro vady řízení a věci vrátil stěžovateli k napravení procesních práv žalobce, tak učinil po uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel upozorňuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Aps

2/2008-76, řešící sice poněkud jinou situaci, ale obsahující závěr aplikovatelný i pro tento případ, a to, že zrušení rozhodnutí a pokračování v řízení musí umožňovat procesní předpis, podle něhož je řízení vedeno. Daňový řád v dané věci neumožňuje pokračovat v řízení a napravit soudem tvrzená procesní pochybení, jak je v rozsudku uloženo. Krajský soud tuto otázku nesprávně posoudil a výrok rozsudku je v rozporu s jeho odůvodněním.

Krajský soud dále v rozsudku uvedl, že stěžovatel ve svých rozhodnutích toliko odkázal na opakované omluvy, které soud naopak považuje za logické. Soud se přitom nevypořádal se skutečností, že z jednání se omlouval jednatel žalobce, kdežto do spisu nahlížela jiná osoba na základě plné moci, omezené pouze na nahlížení do spisu a na podání odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu. Podle názoru stěžovatele je třeba otázku nahlížení do spisu posoudit komplexně, v návaznosti na průběh daňových kontrol, časové údaje o projednání zpráv o kontrolách, obsah protokolů o ústních jednáních, důvody omluv žalobce, spisový materiál předložený k nahlížení, obsah návrhů na provedení opakovaných výslechů svědků P. a ing. K. a provedení rozboru látky Nemrazol. Nic z toho však soud nehodnotil. S výsledky daňových kontrol byl již dne 22. 12. 2005 seznámen zástupce žalobce JUDr. A. Na základě návrhu žalobce na doplnění řízení byl dne 17. 2. 2006 proveden za přítomnosti zástupce žalobce výslech svědka P., pracovníka finančního úřadu, a na základě dalšího návrhu byl za přítomnosti zástupce žalobce proveden výslech svědka ing. K., zaměstnance žalobce. Dne 19. 9. 2006 byl zástupce žalobce seznámen s výsledkem doplněného řízení, což soud v přehledu skutkového stavu vůbec neuvedl a tudíž ani nehodnotil. Dne 19. 9. 2006 žalobce opět navrhl výslech svědka P. a dne 22. 9. 2006 výslech svědka K. a opakované provedení rozboru látky Nemrazol. Následně byl žalobce předvolán ke konečnému projednání zpráv, a to postupně na dny 12. 3. 2007, 23. 3. 2007 a 16. 4. 2007. Stěžovatel uvádí data, kdy byl žalobce k jednáním předvolán, data, kdy sebe nebo svou zástupkyni omluvil a důvody, které uvedl pro neúčast. Z toho je podle stěžovatele zřejmá účelovost argumentace v žádostech o změnu termínu k projednání zpráv. Účelové je i tvrzení o nemožnosti seznámení se s obsahem spisu. S veškerými výsledky kontrolních zjištění, a tedy i s důkazy, o které se opírala rozhodnutí o doměření daní, byl daňový subjekt seznámen dne 22. 12. 2005. Dne 30. 3. 2006 se žalobcův zástupce JUDr. A. seznámil s obsahem spisu nahlížením, přičemž mu byl předložen kompletní spis. Na jeho žádost mu pak dne 5. 4. 2006 byly předány fotokopie vybraných písemností ze spisu. Dne 2. 11. 2006 nová zástupkyně žalobce A. D. nahlížela do spisu, byl jí předložen rovněž kompletní spis (jeho veřejná část). Zástupkyně požadovala rovněž obsahový list, ten ve spise nebyl, neboť tuto povinnost správci daně založil zákon až od 31. 10. 2007. Dne 9. 11. 2006 tato zástupkyně rovněž nahlížela do spisu a požádala o vyhotovení kopií 38 listin, z nichž 10 ovšem bylo předchozímu zástupci žalobce již předáno. K převzetí kopií se dostavila až dne 6. 12. 2006. Dne 22. 12. 2006 podal žalobce odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu, přičemž odvolání neobsahovalo zákonné náležitosti, které k výzvě doplnil dne 5. 2. 2007; odvolání bylo vyhověno rozhodnutím ze dne 19. 2. 2007 a byl vyhotoven seznam písemností obsažených ve spise. Dne 21. 3. 2007 při nahlížení do spisu zástupkyně převzala kopie písemností. V rámci nahlížení do spisu dne 2. 4. 2007 požádala zástupkyně o vydání 65 kopií jí vybraných listin, z nichž 5 bylo již dříve poskytnuto, dvě dokonce již dvakrát. Současně zástupkyně podala další odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu. V dohodě se zástupkyní jí byla zbývající část požadovaných kopií předána dne 11. 4. 2007 při dalším nahlížení do spisu. O odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu bylo rozhodnuto dne 16. 5. 2007, přičemž je odvolací

orgán zamítl. Správce daně tak umožnil žalobci nahlížení do spisu v souladu s § 23 daňového řádu a vyhověl i požadavkům, na něž žalobce neměl nárok.

Krajský soud na jedné straně zaujal jednoznačný názor k otázce vyhýbání se projednání zpráv, na druhé straně však tvrdí, že se žalovaný s touto otázkou ve svých rozhodnutích nevypořádal. S tím stěžovatel nesouhlasí. Na str. 2 a 3 rozhodnutí totiž popsal průběh kontroly včetně přehledu seznámení žalobce či jeho zástupců s výsledky kontroly a dále uvedl, že s ohledem na předvolání k projednání je zřejmé, že se tomuto vyhýbá. Byť jde o vyjádření stručné, je jednoznačné, že stěžovatel hodnotil otázku vyhýbání se kontrole v kontextu průběhu daňové kontroly a v návaznosti na spisový materiál správce daně.

Stěžovatel nepovažuje za správný ani názor na aplikaci § 14 odst. 4 daňového řádu. Žalobce byl, a to již potřetí, předvolán k projednání zprávy na den 16. 4. 2007. Tentýž den byla správci daně doručena omluva žalobce a krajský soud tuto skutečnost hodnotil jako fikci prodloužení lhůty dle jeho požadavku, neboť správce daně o žádosti nerozhodl. Lhůtou je třeba rozumět časový úsek určený pro úkon, jehož počátek i konec je upraven v procesní normě. Oproti tomu tzv. rok je časové určení znamenající určení času a místa, kdy se koná jednání. Podle názoru stěžovatele je třeba tyto procesní principy akceptovat i v daňovém řízení; na termín konání ústního jednání proto nelze nahlížet jako na lhůtu. Navíc je nutno uvést, že žalobce žádný konkrétní náhradní termín neuvedl, ale vázal jej na možnost seznámení se s kompletním spisovým materiálem, k čemuž však již došlo. Odkaz soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2005 - 78 považuje stěžovatel za nepřípadný, neboť v tam posuzovaném případě byl podán konkrétní návrh na jiný termín; v tomto případě nikoliv. Pokud jej žalobce svazoval s možností seznámení se spisem, toto jednání by neproběhlo nikdy, neboť žalobce by spisový materiál nikdy nepovažoval za kompletní. S touto skutečností se soud rovněž nevypořádal. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce (dále též „daňový subjekt“) v písemném vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje na skutečnost, že kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí a podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí obsahovat předepsané náležitosti. Stěžovatel podal kasační stížnost postrádající tyto náležitosti a v podání z 3. 11. 2009 výslovně uvedl, že budou doplněny. Jejím jediným účelem a výsledkem tak bylo prodloužení lhůty pro podání kasační stížnosti; podle názoru žalobce se jedná o objektivní zneužití práva. Kasační stížnost, která vědomě a záměrně nebyla podána se zákonnými náležitostmi, nemůže být považována za včasnou.

K věci samé poukazuje na skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena dne 9. 11. 2004, s jejími dílčími výsledky byl seznámen 22. 12. 2005 a k zaslání zprávy o daňové kontrole došlo až dne 19. 4. 2007, tedy po dvou a půl letech od jejího zahájení. Namítá-li stěžovatel, že v řízení po zrušení rozhodnutí soudem nelze pokračovat, není tomu tak. Stěžovatel má možnost řízení zastavit nebo rozhodnout o odvolání tak, že zruší platební výměry s doplněním informace, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně uplynula. Názor o nemožnosti pokračování v řízení je účelový a absurdní. Pokud by správce daně úmyslně protahoval řízení na hranici prekluzivní lhůty s tím, že by pak úspěšná žaloba nemohla mít

na daňové řízení vliv, bylo by popřeno právo daňových subjektů na soudní ochranu. Poukazuje-li žalovaný na vyhýbání se projednání a podpisu zprávy o kontrole ze strany žalobce, oponuje žalobce poukazem na existenci institutů, jichž mohl správce daně využít k tomu, aby řízení řádně pokračovalo. Délka daňové kontroly byla plně v dispozici správce daně a při jejím trvání nutně musel být spis značně nepřehledný a řízení zmatečné. Správce daně, pokud tvrdí, že k seznámení s výsledky kontroly došlo již 22. 12. 2005, resp. 30. 3. 2006, mohl řízení ukončit dříve. Jeho tvrzení o neexistující povinnosti vést obsah spisu do účinnosti zákona č. 270/2007 Sb. opomíjí povinnosti plynoucí při vedení spisů ze zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě. Stěžovatelova argumentace nasvědčuje spíše průtahům ze strany správce daně; uvádí-li např., že kopie písemností vyžádaných 9. 11. 2006 byly předány až dne 21. 11. 2006, nebo že dne 2. 4. 2007 neobsahoval spis veškeré písemnosti a seznam musel být doplňován, svědčí to o jeho průtazích. Žalobce má zato, že řízení bylo vedeno v rozporu se základními zásadami daňového řízení a soud tuto skutečnost řádně posoudil. Žalobce rovněž nesouhlasí s názorem stěžovatele na aplikaci § 14 odst. 4 daňového řádu. Je nesporné, že v den, kdy se mělo jednání konat (14. 4. 2007) se žalobce jednak omluvil a dále se téhož dne odvolal proti nahlížení do spisu. To znamená, že zpráva by v tento den nemohla být stejně projednána a daňová kontrola ukončena, neboť správce daně nerozhodl o odvolání podaném v průběhu této daňové kontroly. Pokud by tento den správce daně kontrolu ukončil, jednalo by se o procesní vadu.

Žalobce shrnuje, že žalovaný jako státní orgán využívá zákonných možností k tomu, aby si prodloužil lhůtu pro své konání. Žalovaný úmyslně podal neúplnou kasační stížnost; tedy vyhýbal se zákonem stanovené lhůtě. Soud komplexně posoudil problematiku postupu správce daně i žalobce v průběhu daňových kontrol. Žalobce se s jeho závěry ztotožňuje a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda kasační stížnost byla podána včas, přičemž vážil i obsah připomínky žalobce obsažené ve vyjádření ke kasační stížnosti. Ze soudního spisu vyplývá, že rozsudek krajského soudu byl stěžovateli doručen dne 22. 10. 2009. Podle § 106 odst. 2 s. ř. s. musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí a zmeškání této lhůty nelze prominout. V daném případě byla kasační stížnost doručena krajskému soudu osobně dne 4. 11. 2009, tedy v zákonné lhůtě. Kasační stížnost podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kromě obecných náležitostí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno. Z těchto zákonných náležitostí kasační stížnost postrádala uvedení důvodů, z jakých je rozsudek napadán, přičemž stěžovatel v prvém podání uvedl, že tyto náležitosti doplní ve smyslu § 106 odst. 3 s. ř. s. Krajský soud jej k tomu také vyzval usnesením ze dne 18. 11. 2009, přičemž k odstranění vad mu stanovil lhůtu jednoho měsíce od doručení tohoto usnesení, k němuž pak došlo dne 23. 11. 2009. Doplnění kasační stížnosti bylo soudu doručeno osobně dne 22. 12. 2009. S tím, že kasační stížnost nemá při svém podání veškeré náležitosti, počítá § 106 odst. 3 s. ř. s.; v tomto případě soud vyzve stěžovatele usnesením k doplnění podání. Pokud jsou k této výzvě vady odstraněny, je nutno považovat kasační stížnost za řádnou. Nezbytnost doplnění kasační stížnosti nemá vliv na její včasnost, bylo-li původní podání učiněno v zákonné lhůtě. Pokud by stěžovatel výzvě soudu nevyhověl, byl by to důvod k jejímu odmítnutí pro neodstranění vad podání a nikoliv pro opožděnost. Skutečnost,

že stěžovatel doplnil důvody kasační stížnosti až k výzvě soudu, není zneužitím práva, neboť zákon takový postup akceptuje. Ostatně i Ústavní soud v nálezu ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06 (dostupný na http://nalus.ussoud.cz.) vyslovil, že doplnění kasační stížnosti je možné i po uplynutí zákonné lhůty, neboť v případě kasační stížnosti zákon nezavedl tzv. koncentraci řízení; v případě výzvy k odstranění vad ovšem musí být respektována lhůta stanovená v § 106 odst. 3 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Stěžovatel namítl kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

Z kasačních námitek je třeba v prvé řadě řešit námitku nepřezkoumatelnosti, neboť nedostatek přezkoumatelnosti rozsudku je zpravidla překážkou posouzení dalších kasačních námitek. Stěžovatel ji spatřuje v tom, že výrok rozsudku není v souladu s jeho odůvodněním, pokud soud zrušil rozhodnutí žalovaného a zavázal ho právním názorem k nápravě procesních vad přesto, že řízení již objektivně pokračovat nemůže.

Jak Nejvyšší správní soud již vyslovil v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaném pod č. 244/2004 Sb. NSS či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78, publikovaném pod č. 523/2005 Sb. NSS. Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze žalobních námitek (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005 č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

Daný případ těmto příkladům neodpovídá. Tvrdí-li stěžovatel, že mezi výrokem a odůvodněním je rozpor, není tomu tak. Podle § 78 odst. 1 s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí, je-li žaloba důvodná. V daném případě krajský soud uznal důvodnost žaloby v části, kterou považoval za rozhodující, a proto rozhodnutí žalovaného zrušil. V důvodech pak vysvětlil, v čem spatřuje vady řízení, pro které tak učinil. Z tohoto hlediska mezi výrokem rozsudku a jeho důvody žádný rozpor není, odůvodnění je pro výrok dostatečným podkladem a odpovídá požadavkům § 54 odst. 2 s. ř. s. i § 157 odst. 2 o. s. ř. (ve spojení s § 64 s. ř. s.). V případě, že krajský soud zruší napadené správní rozhodnutí, podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vysloví, že se věc vrací žalovanému

k dalšímu řízení. Ani v této části výroku krajský soud nepochybil. Tento výrok by bylo možno postrádat jen za situace, kdy žalovaný správní orgán nemůže v řízení jakkoliv pokračovat, tedy řízení ani např. zastavit; to by prakticky přicházelo v úvahu snad jen v případech, kdy soud vyslovuje nicotnost rozhodnutí pro nedostatek věcné příslušnosti správního orgánu. Poukazuje-li stěžovatel na obdobu tohoto případu s věcí řešenou rozšířeným senátem pod č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikovanou pod č. 1997/2010 Sb. NSS, nelze mu přisvědčit. Tam se Nejvyšší správní soud zabýval možností krajského soudu zrušit s rozhodnutím žalovaného i rozhodnutí prvostupňové a dospěl k závěru, že v daňovém řízení je to vyloučeno tam, kde další řízení před správním orgánem I. stupně je procesním předpisem vyloučeno a kde veškerá náprava vad je možná jen v řízení před odvolacím orgánem.

V tomto případě nemožnost pokračování v řízení stěžovatel spatřuje v uplynutí lhůty k vyměření daně. Tato lhůta v daném případě uplynula dnem 31. 12. 2007 a mezi stranami o tom není sporu. Stejně tak je zcela jednoznačné, že rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno (a tedy daně byly pravomocně vyměřeny) téměř na její hranici. To by skutečně vylučovalo, aby správce daně v dalším řízení mohl odstranit vady, pro které byla jeho rozhodnutí zrušena. Krajský soud ovšem v napadeném rozsudku na str. 22 uvedl, že je třeba napravit porušení procesních práv žalobce způsobené nesprávným postupem, s tím, že právním názorem v rozsudku uvedeným je žalovaný vázán. Vázanost právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku plyne z § 78 odst. 5 s. ř. s. Je tedy pravdou, že krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného s právním názorem o nesprávnosti postupu správce daně při projednání a doručení zprávy o kontrole a zavázal žalovaného k odstranění těchto vad za situace, kdy ten již k tomu neměl časový prostor. Takový postup není správný. To ovšem neznamená, že by soud nemohl zrušit rozhodnutí pro závažné procesní vady za situace, kdy je správní orgán již nemůže odstranit. V takovém případě by dalším krokem žalovaného mohlo být jen zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Prekluzi možnosti vyměřit daň by i za dané situace musel žalovaný upřednostnit před jiným právním názorem krajského soudu.

K posouzení důvodnosti námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je třeba vycházet z rozhodné právní úpravy a z podstatných skutečností vyplývajících ze správního spisu.

Vzhledem k tomu, že důvodem ke zrušení správních rozhodnutí byl závěr soudu, že žalobce v řízení pouze využíval svých práv, a že nedošlo ke splnění podmínek pro doručení zpráv o daňových kontrolách poštou bez jejich projednání, je třeba uvést podrobný přehled rozhodných jednání a úkonů správce daně a daňového subjektu, neboť jen v jejich souhrnu lze posuzovat důvodnost kasačních námitek. Ze spisu vyplynulo zejména:

Kontrola byla Finančním úřadem Brno III zahájena nejprve dne 19. 11. 2003, na základě prověření Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 11. 2003; jejím předmětem byla daň z příjmů za zdaňovací období r. 2001 a 2002, daň z přidané hodnoty za období 1/2001-9/2003 a spotřební daň za období 1-9/2003. Dne 9. 11. 2004 týž finanční úřad zahájil daňovou kontrolu spotřební daně a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 10, 11, 12/2003. Doklady daňového subjektu k této kontrole byly převzaty dne 19. 11. 2004 a dne

12. 1. 2005. Výzvy k prokázání tvrzení byly daňovému subjektu zaslány dne 10. 1. 2005 a dne 2. 5. 2005. Dne 22. 12. 2005 byl sepsán protokol o jednání, jehož se za daňový subjekt zúčastnil Ing. J. J. na základě plné moci, udělené mu dne 19. 11. 2003 a jako „třetí osoba" JUDr. I. A. Předmětem jednání bylo seznámení zástupce daňového subjektu s výsledky zjištění z daňové kontroly (všech kontrolovaných daní), vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontroly a podpis zpráv o výsledcích kontroly. Zástupce daňového subjektu neměl námitek k výsledkům kontroly za předchozí zdaňovací období a tyto zprávy podepsal. Ke kontrole za zdaňovací období 10 - 12/2003 uvedl, že se zjištěními nesouhlasí a vyjádří se do 23. 1. 2006. K protokolu jsou připojeny přílohy: č. 1 - výsledek kontroly DPH za říjen-prosinec 2003 (vyčíslen rozdíl 15 453 846 Kč), č. 3 - výsledek kontroly daní spotřebních za říjen-prosinec 2003 (vyčíslen rozdíl 77 087 362 Kč). Tyto přílohy zástupce rovněž převzal.

Dne 4. 1. 2006 bylo sděleno ukončení plné moci udělené Ing. J. a byla předložena plná moc udělená JUDr. A. dne 15. 11. 2003; ten také dne 23. 1. 2006 podal vyjádření ke zjištěním správce daně a současně navrhl provedení výslechu svědka J. P., pracovníka Finančního úřadu Veselí nad Moravou, který se odmítal účastnit provádění denaturace lihu. Tento výslech byl proveden dne 17. 2. 2006, výslechu byl přítomen JUDr. A., který svědkovi kladl otázky. Svědek vypověděl, že nebyl přítomen denaturaci, ani k ní nebyl zván, obecně se o tom s pracovníky daňového subjektu bavili a upozorňoval je, že musí být u denaturace. V provozu daňového subjektu byl každý týden. K dotazu správce daně uvedl, že prováděl jen kontroly zásob lihu, zjišťoval nedostatky, pro které se také prováděla tato daňová kontrola. Výslech trval tři hodiny a byl o něm sepsán devítistránkový protokol. Při ústním jednání dne 17. 2. 2006 byl JUDr. A. upozorněn, že dosud nebyly předloženy veškeré požadované listiny – požádal o lhůtu 10 dnů k doložení důkazů a vyjádření. Dne 1. 3. 2006 – byl podán návrh výslech svědka ing. P. K., pracovníka daňového subjektu, který vysvětlí vše, co je správcem daně požadováno. Správce daně svědka předvolal, ten si však obsílku nevyzvedl. Dne 30. 3. 2006 nahlížel JUDr. A. do spisu, požádal o pořízení fotokopií a bylo dohodnuto, že mu budou předány 5. 4. 2006; v protokole je uvedeno, že mu byl poskytnut kompletní spisový materiál, do něhož je oprávněn podle § 23 daňového řádu nahlížet. Při ústním jednání dne 5. 4. 2006 opět nahlížel do spisu a převzal fotokopie, jejichž výčet je v protokole uveden; i nadále setrval na návrhu na výslech svědka K., o jehož obeslání se správce daně opakovaně bezvýsledně pokoušel. Dne 21. 4. 2006 daňový subjekt podal námitku proti postupu správce daně a následně i námitku podjatosti pracovníků provádějících kontrolu a vedoucí ing. Š.; námitkám nebylo vyhověno rozhodnutími ze dne 28. 4. a 5. 5. 2006. Správce daně se dále pokoušel o předvolání svědka P. K. O jednu změnu termínu požádal JUDr. A., na další jednání se omluvil svědek K., který se nedostavil ani v dalším termínu. Vyslechnut byl dne 1. 8. 2006, jednání byl přítomen JUDr. A., který mu kladl dotazy. Svědek byl v rozhodném období pracovníkem daňového subjektu, a to vedoucím pálenice ve Velké nad Veličkou, a uvedl, že J. P. byl o veškerém dění informován a prováděl kontroly.

Poté správce daně předvolal JUDr. A. k projednání výsledků kontroly na den 19. 9. 2006. V protokole je uvedeno že byl seznámen s výsledky doplnění řízení, s průběhem řízení, s hodnocením důkazů správcem daně a jeho závěry (výpočet daňové povinnosti spotřební daně - 70 244 928 Kč, DPH shodně jako při předchozím vyčíslení); to vše bylo pojato do protokolu (11 stran). Zástupce daňového subjektu zprávu za rozhodné

období říjen-prosinec 2003 nepodepsal, vyslovil nesouhlas s výsledky kontroly a vznesl výtky s tím, že se do tří dnů vyjádří písemně a předloží další návrhy. Ve vyjádření ze dne 22. 9. 2006 namítl, že finanční úřad není aktivně legitimován k daňovým kontrolám, že nebylo respektováno měsíční zdaňovací období u daně z přidané hodnoty a opětovně navrhl výslech svědků P. a K. Po nevyhovění námitkám obsaženým ve vyjádření (dne 12. 10. 2006), vznesl daňový subjekt novou námitku podjatosti dne 17. 10. 2006. Poté, kdy ji k výzvě doplnil, byla dne 20. 12. 2006 zamítnuta. Dne 27. 10. 2006 daňový subjekt vypověděl všechny dosavadní plné moci a dne 2. 11. 2006 do spisu nahlížela jeho nová zástupkyně A. D. na základě zmocnění k nahlédnutí, převzetí stejnopisů listin a případnému podání odvolání do rozsahu nahlížení do spisu. Podle protokolu jí byl předložen kompletní spis, vyžádala si obsahový list, který nebyl vyhotoven. V nahlížení pokračovala dne 9. 11. 2006, kdy požádala o kopie 36 listin (včetně výzev daňovému subjektu a jeho vlastních podání); dohodnuto bylo předání dne 2. 12. 2006 a fakticky k němu došlo dne 6. 12. 2006 (38 kopií). Následně bylo podáno odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu, kterému po doplnění dne 5. 2. 2007 bylo rozhodnutím z 19. 2. 2007 vyhověno, nevyhověno ovšem bylo další námitce podjatosti. Po předvolání na 12. 3. 2007 k projednání a podpisu zpráv z kontrol požádal daňový subjekt o změnu termínu s poukazem na vyhovění jeho odvolání proti nahlédnutí do spisu a s ohledem na pracovní neschopnost jeho zástupkyně; nové předvolání bylo zasláno na den 23. 3. 2007. Při jednání dne 21. 3. 2007 byl předložen seznam písemností a při jednání dne 2. 4. 2007 požádala zástupkyně o kopie 65 listin ze spisu, z nichž 35 obdržela hned, a současně podala odvolání do rozsahu nahlédnutí do spisu, v němž některé listiny (uvedla 5 čísel jednacích) chybí. Ostatní měly být předány dne 4. 4., na žádost zástupkyně se tak stalo 11. 4. 2007.

Již předtím dne 26. 3. 2007 byl pozván daňový subjekt k projednání a podpisu zpráv na den 16. 4. 2007. V tento den bylo doručeno doplnění odvolání proti nahlížení do spisu a podána žádost o změnu termínu projednání, s tím, že zástupkyni bylo předáno velké množství listin, které je nutno prostudovat a dále proto, že spis stále není kompletní. Dne 19. 4. 2007 zaslal správce daně daňovému subjektu přehled jednání s jeho zástupci se závěrem, že jde o prokazatelné vyhýbání se projednání zprávy o kontrole a podpisu zprávy. Současně mu doručil zprávu o výsledku zjištění z daňové kontroly č. j. 207125/05/290540/7151 daně z přidané hodnoty za kontrolované období říjen - prosinec 2003 a zprávu o výsledku zjištění z daňové kontroly spotřebních daní – daně z lihu a vína, č. j. 207115/05/290540/7151 za kontrolované období říjen - prosinec 2003; k doručení došlo dne 23. 4. 2007. Odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu bylo zamítnuto dne 16. 5. 2007.

Dne 10. 5. 2007 vydal Finanční úřad ve Veselí nad Moravou dodatečné platební výměry č. j. 34602/07/311921/9772 (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 15 453 846 Kč) a č. j. 34753/07/311921/9772 (spotřební daň z lihu za prosinec 2003 ve výši 70 244 928 Kč). Oba platební výměry byly odůvodněny tím, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatněného osvobození od daně podle § 29 odst. 1 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, neboť neprokázal provedení zvláštní denaturace lihu ve smyslu § 9 a násl. zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, a dále neprokázal oprávnění uplatnit nárok na osvobození od daně podle § 9 zákona o spotřebních daních u tří konkretizovaných faktur, u nichž nepředložil povolení Ministerstva financí.

Dne 21. 5. 2007 nahlížela zástupkyně žalobce do spisu, vyžádala další listiny a podala odvolání do rozsahu nahlížení, které doplnila dne 31. 5. 2007; toto odvolání bylo zamítnuto dne 6. 9. 2007. Dne 7. 5. 2007 byla podána stížnost na nezákonný postup správce daně a byla vznesena námitka podjatosti jeho pracovníků; tyto námitky byly zamítnuty dne 27. 6. 2007, další pak dne 3. 7. 2007.

Odvolání proti dodatečným platebním výměrům byla podána 15. 6. 2007 a znovu dne 2. 7. 2007 (po výzvách byly doplněny podpisy odvolatele). V odvolacím řízení pokračovala zástupkyně žalobce v nahlížení do spisu (dne 6. 9. 2007) a vyžadovala vyhotovení kopií některých listin, přičemž o dalším podaném odvolání proti rozsahu nahlížení, jehož doplnění spojila se stížností na postup pracovníků, bylo negativně rozhodnuto dne 2. 11. 2007.

O odvoláních proti dodatečným platebním výměrům rozhodl stěžovatel nejprve dne 19. 9. 2007, následně však u obou rozhodnutí byla ověřena jejich neplatnost (pro nedostatek data vydání a otisku úředního razítka). Odvolání podané proti rozhodnutím o vyslovení neplatnosti (k výzvě doplňované) bylo zamítnuto dne 10. 12. 2007. Nová rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům č. j. 21259/07/1300-702972 a č. j. 21261/07/1300-702972 byla vydána dne 12. 12. 2007; odvolání byla zamítnuta. Tato rozhodnutí nabyla právní moci dne 28. 12. 2007.

Podle § 16 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola nástrojem ke zjištění a prověření daňového základu a jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, přičemž je možno ji provádět jen v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Daňová kontrola je spojena s povinnostmi daňového subjektu podle odst. 2 téhož ustanovení; zejména je povinen předložit na požádání nezbytné záznamy, účetní a jiné doklady, podat k nim vysvětlení, předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. V daném případě daňový subjekt (žalobce) předložil doklady, které měl k dispozici, podal do určité míry vysvětlení a navrhl důkazy, které správce daně provedl. Průtahy spojené s jeho vyjádřením jsou přiměřené okolnostem a průtahy spojené se zajištěním jednoho ze svědků mu nelze přičítat k tíži, byť svědeckou výpověď tohoto svého zaměstnance navrhoval mj. i ke splnění své povinnosti podat požadované vysvětlení. Doba kontroly, kterou správce daně prováděl v mezích předložených dokladů a podaných vysvětlení trvala cca jeden rok a tuto dobu nelze považovat za nijak nepřiměřenou. Kontrola je však ukončena až projednáním zprávy (eventuelně jejím doručením), jak plyne z § 16 odst. 8 daňového řádu, podle něhož „*(o) výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.*“

K ukončení kontroly v tomto smyslu došlo skutečně se značným časovým odstupem. Tato doba byla vyplněna jednak doplněním kontroly, jednak několikrát opakovaným nahlížením do spisu daňovým subjektem (jeho zástupci) a vyřizováním jeho opakovaných odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu, námitek podjatosti či stížností. Otázkou je, zda se jednalo o využití práv daňového subjektu nebo o průtahy, jejichž cílem bylo dosáhnout prekluze práva daň doměřit. Daňový subjekt je podle § 16 odst. 4 daňového řádu oprávněn předkládat či navrhovat důkazní prostředky [písm. c)], podávat námitky proti postupu správce daně (písm. d), klást otázky svědkům [písm. e)], vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly před jejím ukončením [písm. f)] i nahlížet kdykoliv u správce daně jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů [písm. g)]. Krajský soud vycházel zejména z ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 daňového řádu, přičemž k podpoře svého závěru citoval právní názor zaujatý Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18. 1. 2007, č. j. 2 Afs 202/2005-61, zdůrazňující nezbytnost zachování práv daňového subjektu, ovšem s výjimkou případů, kdy je právo na seznámení s výsledky kontroly v důsledku postoje daňového subjektu prolomeno. Z hlediska řádného průběhu daňového řízení a z hlediska možnosti ukončení daňové kontroly způsobem, kterým se tak v daném případě stalo, je tedy třeba všechny úkony správce daně i daňového subjektu vážit nejen ve vztahu k účelu daňového řízení, ale i přihlédnutím k nezbytnosti zajištění práv daňového subjektu.

Za ukončení daňové kontroly proto skutečně nelze považovat její projednání dne 22. 12. 2005, byť při něm byly zástupcem daňového subjektu převzaty přílohy shrnující výsledky kontroly – po tomto jednání totiž byla kontrola k návrhu daňového subjektu doplňována. Návrhy daňového subjektu na výslechy svědků mířily k podstatě kontroly a správce daně je provedl. Těmto výslechům byl v obou případech přítomen zástupce daňového subjektu, jenž měl možnost svědkům klást otázky a také této možnosti využil. Z protokolů je zřejmé, že výslechy byly provedeny velmi podrobně. Za této situace pak nelze vytýkat stěžovateli, že tyto výslechy k dalším návrhům daňového subjektu nezopakoval. Dnem projednání nemůže být ani den 30. 3. 2006, neboť tehdy dosud nebyl proveden jeden z navržených výslechů svědků. Tak tomu ovšem již bylo při dalším projednání dne 19. 9. 2006. Jak bylo výše uvedeno, o tomto projednání byl sepsán obsáhlý protokol, z něhož je zřejmé, že předmětem seznámení zástupce daňového subjektu byl podrobný souhrn kontrolních zjištění i provedených důkazů. Stěžovatel důvodně namítá, že krajský soud při hodnocení jeho postupu toto projednání opomenul ve výčtu rozhodných úkonů a vůbec se s ním nevypořádal z hlediska naplnění podmínek projednání zprávy o kontrole. Zástupce daňového subjektu ovšem zprávu o kontrole nepodepsal, vznesl proti ní výhrady a vyžádal si lhůtu k písemnému vyjádření. Následně podaný návrh na opětovný výslech svědka P. již byl hodnocen výše; daňový subjekt ovšem současně namítl i další nedostatky, zejména nedostatek legitimace finančního úřadu k provedení kontrol.

Po nevyhovění těmto námitkám však již řízení spočívalo pouze v nahlížení do spisu a vyřizování opakovaných podání daňového subjektu. Z nich bylo úspěšné pouze jedno odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu (rozhodnutí z 19. 2. 2007). Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že daňovému subjektu (jeho zástupcům) opakovaně umožnil nahlížení do spisu v souladu s § 23 daňového řádu, přičemž povinnost vyhotovit „obsahový list“ (seznámit daňový subjekt s obsahem spisu) v době nahlížení nebyla součástí daňového

řádu. Krajský soud nehodnotil, zda stěžovatel zákonné povinnosti umožnění nahlédnutí do spisu dostál či nikoliv. Pokud žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti tvrdí, že povinnost vyhotovení spisového přehledu existovala i v té době a vyplývala ze zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, nelze mu přisvědčit, neboť v něm ani v rozhodné době platné prováděcí vyhlášce č. 646/2004 Sb., o podrobnostech výkonu spisové službě, taková výslovná povinnost nebyla stanovena. Obsáhlost či nedostatek přehlednosti spisu se ale jistě může projevit v době, kterou je třeba věnovat nahlížení do spisu. Odvolací orgán také označeným rozhodnutím odvolání daňového subjektu vyhověl a spis byl doplněn o přehledy obsahu jednotlivých složek; vyhovění tomuto odvolání však neznamená, že bez přehledů obsahu jednotlivých složek spisu byl tento neschopen poskytnout dostatečný přehled o řízení. Přesto, že daňový spis je v daném případě obsáhlejší, nelze jej označit za nepřehledný ani za zmatečný, jak tvrdí žalobce. Postupem času sice nabýval na obsahu v důsledku doplnění o podání daňového subjektu a rozhodnutí o jejich vyřízení, ovšem z hlediska daňového subjektu se jednalo o listiny, jejichž obsah mu byl znám, neboť byl jejich autorem či adresátem. Nahlížení do spisu včetně pořízení kopií jednotlivých listin je právem daňového subjektu, ovšem to v jakém rozsahu mu to bylo správcem daně umožněno, je třeba vždy hodnotit z hlediska důsledků na postavení daňového subjektu v řízení. Pokud by mu bylo upřeno nahlédnutí do listin (či pořízení jejich kopií), které mají význam pro závěry správce daně o jeho daňové povinnosti a odrazilo by se v možnosti jeho procesní obrany, bylo by takové pochybení důvodem ke zrušení rozhodnutí. Krajský soud se ovšem posouzením rozsahu umožněného nahlížení do spisu a jeho případnými důsledky nezabýval, stejně tak jako nehodnotil, zda teprve po vyhovění odvolání rozhodnutím ze dne 19. 2. 2007 byl spis způsobilý řádnému nahlížení.

Pouze za předpokladu, že by spis byl způsobilý k řádnému nahlížení a tedy podkladem pro vyjádření k výsledkům daňové kontroly až poté, kdy byl doplněn o obsahové přehledy, by bylo možno akceptovat jako důvod omluvy z projednání výsledků daňové kontroly, že zástupkyně potřebuje předtím do spisu nahlížet a prostudovat fotokopie listin. Při posouzení však je nutné vycházet i z doby, po níž opakovaně zástupci daňového subjektu do spisu nahlíželi, z četnosti a rozsahu tohoto nahlížení a z případných nedostatků spisu, pokud bránily řádnému seznámení s podklady kontroly.

Správce daně postupně předvolal daňový subjekt k projednání zpráv o daňové kontrole na den 12. 3. 2007, 23. 3. 2007 a 16. 4. 2007. V případě prvého termínu správce daně akceptoval omluvu daňového subjektu a stanovil nový termín. V případě termínu dne 23. 3. 2007 se daňový subjekt opět omluvil, a to nemocí své zástupkyně vylučující ji z nahlížení do spisu. Souvislost s jeho vlastní účastí na projednání výsledků kontroly příliš zřejmá není. Rozhodující je poslední termín 16. 4. 2007, jehož nerespektování správce daně označil za výraz opakovaného vyhýbání se projednání výsledků kontroly. Krajský soud naopak dospěl k závěru, že v případě tohoto termínu došlo k fiktivnímu povolení prodloužení lhůty ve smyslu § 14 odst. 2, 4 daňového řádu; to bylo také rozhodným důvodem, pro který neuznal naplněnými podmínky pro zaslání zprávy o kontrole poštou.

Ustanovení § 14 odst. 2 daňového řádu umožňuje daňovému subjektu požádat o prodloužení lhůty. Podle § 14 odst. 4 daňového řádu *(n)erozhodne-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, považuje se žádané prodloužení lhůty za*

povolené. Je-li zamítavé rozhodnutí o včas podané žádosti podle odstavce 2 doručeno po uplynutí stanovené lhůty, jejíž prodloužení je žádáno, končí běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Krajský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78, publikovaného pod č. 1220/2007 Sb. NSS, v němž byl (shodně jako v rozsudku z téhož dne č. j. 1 Afs 17/2005-82) vyjádřen názor, že *„[s]tanoví-li správce daně termín projednání zprávy o daňové kontrole, určuje tak lhůtu, na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a již lze také rozhodnutím správce daně měnit. Požádá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 větě první citovaného zákona, aniž by bylo podstatné, o jaké důvody daňový subjekt žádost opírá.* Nejvyšší správní soud se v těchto rozsudcích vyslovil k charakteru „termínu projednání kontroly“ a i v této věci na tomto názoru setrvává, neboť jej považuje za odpovídající právní úpravě. Termín projednání zprávy je správcovskou lhůtou, tedy lhůtou, kterou správce daně může prodloužit. Fikce prodloužení ve smyslu § 14 odst. 4 daňového řádu však může nastat pouze tehdy, je-li o prodloužení požádáno před jejím uplynutím, a je-li navržen jiný termín. Tak tomu bylo v případech posuzovaných Nejvyšším správním soudem v obou citovaných případech. Fikce prodloužení lhůty (změny termínu) totiž spočívá ve změně na tento jiný konkrétní termín. V daném případě byl daňový subjekt obeslán k projednání na den 16. 4. 2007 dne 26. 3. 2007 (doručeno dne 30. 3. 2007) a ačkoliv v mezidobí jeho zástupkyně opakovaně jednala se správcem daně, omluva a žádost o nový termín byla správci daně doručena až v den nařízeného jednání; to je sice včas, ovšem opět jde o vyjádření určitého postoje k řízení. Žádost ale neobsahovala návrh nového termínu, neboť bylo žádáno o změnu termínu na dobu až se bude možno řádně seznámit s úplným spisem. V nereagování správce daně na tuto žádost tedy nedošlo k fikci prodloužení lhůty (změny termínu); v tom je závěr krajského soudu nesprávný a nelze o něj opřít závěr o nesplnění podmínek pro zaslání zprávy o kontrole postupem podle § 16 odst. 8, poslední věta, daňového řádu.

Při hodnocení, zda se ze strany daňového subjektu jednalo o využití jeho práv či o účelové úkony, jejichž cílem bylo vyhnout se projednání zprávy o kontrole, je třeba hodnotit všechny úkony v průběhu řízení poté, kdy byla kontrola ze strany správce daně fakticky ukončena, a to ve vztahu k součinnosti správce daně při nahlížení do spisu. Je třeba rovněž vycházet z toho, že řízení bylo ve stadiu před projednáním výsledků kontroly, tudíž není rozhodná argumentace žalobce o možnosti přípravy argumentace pro opravné prostředky proti platebním výměrům. Z tohoto hlediska je třeba také přistupovat ke skutečnosti, že v době zaslání zprávy o kontrole poštou nebylo vyřízeno jedno z odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu. Sama tato skutečnost nebrání projednání kontroly a tudíž ani zaslání zprávy o kontrole v případě, že se daňový subjekt projednání vyhýbá. Jistě by mohla nastat situace následného vyhovění opravného prostředku proti některému z dílčích úkonů správce daně; to by pak muselo být zohledněno v dalším řízením, které projednáním zprávy o kontrole zpravidla nekončí a nebylo tomu tak ani v tomto případě. I opakované podávání opravných prostředků, stížností a námitek totiž může být způsobem, jak se ukončení kontroly vyhýbat; i zde je třeba všechny tyto úkony daňového subjektu hodnotit ve svém celku a ve vztahu k obsahu spisu a způsobu vedení řízení správcem daně. Toto hodnocení napadený rozsudek postrádá.

Závěr krajského soudu, že nebyly splněny podmínky vyhýbání se projednání kontroly a pro zaslání zprávy poštou ve smyslu § 16 odst. 8, poslední věta, daňového řádu je tak nepodložený, užitá argumentace je nedostatečná a nebere v úvahu všechny skutečnosti rozhodné ze spisu. Pokud krajský soud velmi spoře poukazuje na nedostatek vyhodnocení vyhýbání se projednání výsledků daňové kontroly správcem daně či stěžovatelem, je třeba při hodnocení vzít v úvahu jednak přípis provázející zaslání zpráv o kontrole, jednak souhrn všech rozhodných skutkových zjištění popsaných v odvolacích rozhodnutích, z nichž stěžovatel dovodil snahu daňového subjektu o zmaření cíle daňového řízení. Nesprávný pak je právní názor krajského soudu o fikci prodloužení lhůty k projednání zprávy.

Nejvyšší správní soud tak ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a že byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.. Proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. července 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu