

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobce: **Maria International s.r.o.**, se sídlem Na Čečeličce 420, Praha - Smíchov, zastoupen Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 5. 2008, čj. 1401/08-1300-401211, čj. 1403/08-1300-401211, čj. 1404/08-1300-401211, čj. 1405/08-1300-401211, čj. 1406/08-1300-401211 a čj. 1407/08-1300-401211, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2010, čj. 30 Ca 94/2008 - 139,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v částce 2400 Kč do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Karlových Varech doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 12. 2006 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2003, 1. čtvrtletí 2004, duben 2004, květen – červen 2004, 3. čtvrtletí 2004 a 4. čtvrtletí 2004. Odvolání žalobce žalovaný zamítl rozhodnutími ze dne 26. 5. 2008.

II.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni. Namítl, že dne 30. 6. 2005 byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Po předložení kompletních evidencí byl žalobce vyrozuměn o konání výslechů svědků, aniž správce daně upřesnil, kdo a o čem bude vypovídat. Vyrozumění navíc nebyla zaslána v dostatečném předstihu, aby se k jednání mohl dostavit. Vyslýchané svědky správce daně zastrašil pohrůžkami finančních sankcí. Zpráva o daňové kontrole nebyla se žalobcem projednána. Žalobci bylo doručeno předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole na 11. 12. 2006, na které žalobce reagoval žádostí o prodloužení lhůty. Tato žádost byla zamítnuta v rozporu se zákonem. Dne 2. 1. 2007 byly žalobci doručeny platební výměry s datem 13. 12. 2006. Byly tedy vydány dva dny po termínu, ve kterém správce daně požadoval projednání zprávy o daňové kontrole. V odvolacím řízení správce daně předvolal žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole. K žádosti žalobce o sdělení, v jakém procesním postavení a v jaké fázi řízení se nachází, správce daně sdělil, že se vše děje na pokyn odvolacího orgánu. Žádost žalobce o nahlížení do spisu byla rovněž zamítnuta. Žalobce rovněž nesouhlasil s obsahem zprávy o daňové kontrole, zejména s tím, že nebyly předloženy podklady pro stanovení daně dokazováním. Ve správních rozhodnutích ani zprávě o daňové kontrole není uveden postup, jakým byla daň stanovena. Odvod daně a nárok na vratitelný přeplatek nebyl podle žalobce stanoven dostatečně přesně a správně.

[3] Krajský soud v Plzni rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Uzavřel, že byť se správce daně dopustil pochybení při vyrozumění žalobce o výslechu svědka, s ohledem na skutečnost, že svědek odmítl vypovídat z obav před možným trestním stíhání své osoby nebo osoby blízké, nemohlo mít pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí. Důvodnou shledal námitku, že nedošlo k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně pochybil při rozhodování o žádosti o prodloužení lhůty k projednání zprávy. Tento nedostatek nebyl odstraněn ani v odvolacím řízení, protože při jednání dne 19. 9. 2007, ani později nebyla zpráva o daňové kontrole se žalobcem projednána. Nelze jednoznačně tvrdit, že by při jednání v uvedeném termínu zástupce žalobce odmítl zprávu o daňové kontrole projednat. Jednání pracovníků správce daně během tohoto jednání neslo znaky chaotičnosti, která do značné míry přispěla k ukončení jednání. To však nelze klást k tíži daňového subjektu. Ani zasláním zprávy o daňové kontrole během odvolacího řízení nedošlo k jejímu projednání. Pokud jde o námitku o nepovolení nahlížení do spisu, z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 9. 2007 vyplynulo, že se zástupce žalobce domáhal pořízení opisů a výpisů ze spisu podle § 23 odst. 3 daňového řádu. Dalšími námitkami o důvodech, které správce daně vedly k dodatečnému vyměření daně podle pomůcek, se soud nezabýval, neboť by hodnocením neprojednané zprávy o daňové kontrole nahrazoval činnost daňových orgánů.

III.

[4] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítl, že v daňovém řízení nebylo porušeno právo žalobce na projednání zprávy o daňové kontrole podle § 16 odst. 8 daňového řádu. V rámci odvolacího řízení uložil správci daně odstranit vadu řízení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, a to opětovným předvoláním žalobce za účelem projednání zprávy. K jednání došlo dne 19. 9.

2007. Možnost napravovat vady řízení v rámci odvolacího řízení je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, zejména s usnesením rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že jednání pracovníků správce daně během jednání dne 19. 9. 2007 neslo znaky chaotičnosti a zapříčinilo ukončení jednání. Podle stěžovatele odmítl zástupce žalobce zprávu podepsat. Správní orgány se snažily odstranit vadu řízení a přestože byl zástupce žalobce poučen o druhu prováděného úkonu, i to tom, o jakou fázi daňového řízení se jedná, projednání zprávy o daňové kontrole odmítl a jednání opustil. Znaky chaotičnosti vnesl do jednání zástupce žalobce, kterému bylo z pozice daňového poradce zřejmé, v jakém procesním postavení se v průběhu jednání nacházel. Zástupce žalobce zneužíval v průběhu celého daňového řízení práva daná mu daňovým řádem za účelem, aby marně uplynula lhůta podle § 47 daňového řádu. Pokud zástupce žalobce odmítl zprávu o daňové kontrole projednat, postupoval správce daně v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu a zprávu poslal žalobci v poštovní zásilce. Den doručení zprávy je pak považován za den jejího projednání.

IV.

[5] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti neztotožnil se závěrem krajského soudu, že v posuzované věci nepožadoval nahlížení do spisu. Požadavek na předložení opisu a kopií je součástí práva nahlížet do spisu. Za nedůvodnou považoval námitku, že chaotičnost do jednání vnesl daňový poradce. Daňový poradce není v řízení od toho, aby hledal v postupu správního orgánu zákonnost nebo odstraňoval nedostatky postupu správce daně. Pokud stěžovatel považoval za nezákonný požadavek na jasné určení procesního postavení, jde o další upření práv žalobce. Správce daně je nadán dostatkem pravomoci, aby chaotičnost jednání nestrpěl, ale na druhou stranu to musí činit kvalifikovaně a zákonným způsobem. Je vázán povinností spolupracovat s daňovým subjektem a chránit jeho práva. Stěžovatel podle žalobce překročil zákonem svěřené pravomoci, doměřil daň v rozporu s objektivními zjištěními a nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Zatímco žalobce v podané žalobě vznesl podrobné námitky o tom, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, krajský soud shledal závažná pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud se proto v řízení o kasační stížnosti může zabývat pouze tím, zda byla zpráva o daňové kontrole se žalobcem řádně projednána. Podstatné rovněž je, že stěžovatel nebrojil v kasační stížnosti proti právnímu názoru, podle kterého správce daně pochybil, pokud v listopadu 2006 nevyhověl žádosti žalobce o prodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud se proto rovněž těmito souvislostmi v řízení o kasační stížnosti

nezabýval. Sám stěžovatel však na vzniklou procesní situaci reagoval tím, že spis vrátil zpět správci daně s požadavkem, aby byla zpráva o daňové kontrole následně znovu projednána.

[9] Vzhledem k obsahu podané kasační stížnosti je proto třeba se zaměřit na to, zda došlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole při ústním jednání dne 19. 9. 2007. Stěžovatel v kasační stížnosti setrvává na stanovisku, že správce daně byl oprávněn se žalobcem zprávu o daňové kontrole znovu projednat a že to byl naopak žalobce, kdo do jednání vnesl chaos, jednání opustil a zprávu odmítl podepsat. Bylo tedy třeba posoudit, zda žalobce mohl mít oprávněné pochybnosti, v jaké procesní fázi se řízení nachází a především, zda správce daně postupoval tak, aby tyto případné pochybnosti rozptýlil. Nejvyšší správní soud je ve shodě s názorem krajského soudu přesvědčen, že tomu tak nebylo.

[10] Není sporu, že žalobci byl obsah zprávy o daňové kontrole před ústním jednáním dne 19. 9. 2007 znám a rovněž mu bylo známo, že ve věci byly vydány dodatečné platební výměry, proti kterým brojil odvoláním. Za této situace lze rozumět jeho dotazu, pokud zjišťoval, v jakém procesním stádiu se daňové řízení nachází, pokud má správce daně znovu přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole. Z protokolu o ústním jednání plyne, že prvním stanoviskem zástupce žalobce byla pochybnost, jak může být projednávána zpráva, když jsou již vystaveny dodatečné platební výměry a daňová kontrole byla (dle jeho mínění) již ukončena. Bez ohledu na to, zda byly námitky zástupce žalobce důvodné či nikoli, bylo možné je v dané situaci očekávat. Správce daně mu na ně měl kvalifikovaně odpovědět. Správce daně však v zásadě setrval pouze na opakování stanoviska, že postupuje na základě pokynu odvolacího orgánu a opakovaně se žalobce tázal, zda chce projednat zprávu o daňové kontrole. Bližší poučení a podrobnosti vzájemné komunikace protokol o ústním jednání neobsahuje, s výjimkou úvodního obecného upozornění na práva a povinnosti účastníků daňového řízení dle § 16 daňového řádu, o kterém však žalobce již při ústním jednání tvrdil, že nebylo uděleno. Žalobce se následně domáhal dotazovaných souvislostí též cestou žádosti o vydání opisů předkládací zprávy a odpovědi odvolacího orgánu, avšak bez úspěchu.

[11] Stěžovateli lze přisvědčit, že „možnost napravovat již dříve vzniklé vady řízení až v odvolacím řízení“ vyplývá ze soudní judikatury. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, konstatoval, že „*vady odvoláním napadeného rozhodnutí či řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 tohoto zákona. Postup podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 citovaného zákona), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 tohoto zákona). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*“

[12] Přestože výše uvedené stanovisko nebylo k dispozici v době, kdy správce daně hodlal se žalobcem zprávu o daňové kontrole projednat, byl správce daně oprávněn k projednání

zprávy přistoupit, pokud odvolací orgán předtím shledal procesní pochybení, v důsledku kterých bylo třeba na zprávu dosud nahlížet jako na neprojednanou. V souvislostech projednávané věci je však rozhodující, že správce daně k přímému dotazu žalobce tyto souvislosti při ústním jednání odpovídajícím způsobem nevysvětlil a nepoučil jej, že je nadále oprávněn s ním zprávu o daňové kontrole projednat a proč tomu tak je. Protokol o ústním jednání nic takového neobsahuje. Teprve poté by mohl žalobce zaujmout k názoru správce daně kvalifikované stanovisko. Správce daně proto nepostupoval v souladu se zásadou součinnosti dle § 2 odst. 2 daňového řádu. Neobstojí proto tvrzení stěžovatele, že žalobci bylo zcela zřejmé, v jakém procesním postavení se v době zmíněného jednání nacházel. K projednání zprávy o daňové kontrole tedy při ústním jednání dne 19. 9. 2007 nedošlo, avšak nikoli z důvodů na straně žalobce. Proto dosud nebyl splněn ani předpoklad, že žalobce odmítl zprávu převzít resp. že se jejímu převzetí vyhýbal a správce daně byl oprávněn mu ji v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu zaslat poštou.

[13] S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá tudíž právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce má pak proti neúspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů, které v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Nejvyšší správní soud v souzené věci považuje za oprávněné náklady žalobce odměnu za jeden úkon právní služby za 2100 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], dále náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 300 Kč, celkem tedy 2400 Kč. Nejvyšší správní soud nepřiznal žalobci odměnu za úkon právní služby převzetí a přípravu zastoupení ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu z důvodu, že Ing. Kubica zastupoval žalobce již v řízení před krajským soudem. Se zřetelem k tomu, že krajský soud již přiznal odměnu za převzetí a přípravu zastoupení, Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro přiznání odměny za tento úkon právní služby.

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

V Brně 29. září 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu