

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **I. H.**, zast. JUDr. Janou Betlamovou, advokátkou se sídlem Dómská 126/8, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2013, č. j. 25661/13-5000-14102-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 6. 2015, č. j. 15 Af 166/2013 – 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím byl v části týkající se bankovního spojení změněn platební výměr Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 10. 2012, č. j. 141265/12/196913500471, a ve zbytku zůstal výrok platebního výměru beze změny. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a podle § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 64 887 Kč, daňovou ztrátu 0 Kč a daňový bonus 0 Kč a vyslovil, že kladný rozdíl ve výši 88 095 Kč mezi vyměřenou daní a daní tvrzenou v daňovém přiznání je stěžovatelka povinna uhradit v náhradní lhůtě 15 dnů od právní moci platebního výměru.

[2] Krajský soud na námitku, že platební výměr není odůvodněn, uvedl, že správce daně stanovil stěžovatelce daň na základě daňové kontroly, a proto se za odůvodnění platebního výměru považuje zpráva o daňové kontrole podle § 147 odst. 4 daňového řádu. Tato zpráva sice nabyla definitivní podoby teprve jejím projednáním dne 3. 7. 2013, nicméně již dne 1. 10. 2012, tj. před vydáním platebního výměru dne 18. 10. 2012, byl stěžovatelce doručen dokument obsahující všechny stěžejní výsledky kontrolního zjištění správce daně. Šlo o chybu, kterou však žalovaný v průběhu odvolacího řízení napravil, když zajistil, aby zpráva o daňové kontrole se stěžovatelkou byla řádně projednána a umožnil jí plné uplatnění jejích procesních práv. Prostřednictvím správce daně průběžně seznamoval stěžovatelku s učiněnými zjištěními a poskytoval jí prostor k tomu, aby se k těmto zjištěním mohla vyjádřit a navrhnout případně další důkazní prostředky. Krajský soud se zabýval i dalšími žalobními námitkami, jejichž vypořádání však není předmětem kasační stížnosti.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatelka kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[4] Napadá, že krajský soud se v rozsudku nevypořádal se skutečností, že platební výměr byl vydán před řádným ukončením daňové kontroly. Platební výměr není odůvodněn, jelikož dle § 147 odst. 4 daňového řádu se za odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole. Ta ovšem v době vydání platebního výměru nebyla řádně projednána se stěžovatelkou.

[5] Stěžovatelce bylo odepřeno právo na projednání zprávy o daňové kontrole. Nemohla tak navrhovat další možné důkazy. Navrhnutý výslech svědka byl proveden až v rámci odvolacího řízení. Nelze se ztotožnit se závěrem krajského soudu, že nedostatky, jichž se dopustil správce daně, mohou být napraveny v odvolacím řízení.

[6] Dále stěžovatelka přiznává, že je sice možné, že správce daně své pochybení odstranil, ale až po značné době, když 4. 5. 2011 vystavil výzvu k odstranění pochybností, 18. 10. 2012 vydal platební výměr a daňovou kontrolu ukončil projednáním zprávy o daňové kontrole až 3. 7. 2013, mezitím všichni případní svědci, občané vietnamské národnosti, opustili Českou republiku a nemohly být provedeny jejich výslechy.

[7] Z výše uvedených důvodů navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu v celém rozsahu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření k podané kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, s jehož závěry se plně ztotožňuje. K jednotlivým námitkám poukázal na konkrétní části odůvodnění napadeného rozsudku. Pochybení o projednání a doručení zprávy o daňové kontrole bylo zhojeno v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu. O tom svědčí i samo doplnění odvolání, kde byly uplatněny návrhy nových důkazů. Stěžovatelka mohla již na základě výzvy k odstranění pochybností ze dne 4. 5. 2011 navrhnout jako důkazní prostředek výslech těch svědků, o kterých v kasační stížnosti tvrdí, že opustili Českou republiku.

pokračování

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). 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 není důvodná.

[10] Ze správního spisu soud zjistil následující okolnosti rozhodné pro posouzení kasační stížnosti. Stěžovatelka podala za rok 2010 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příjmy, které obdržela za uzavírání pojištění s cizinci. Správce daně dne 4. 5. 2011 zahájil postup k odstranění pochybností daňového tvrzení stěžovatelky k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010. Důvodem k zahájení tohoto postupu byly pochybnosti správce daně o daňových výdajích uplatněných za spolupráci se státními příslušníky Vietnamu, kteří jí dávali tipy na potenciální klienty. S ohledem na neodstranění pochybností správce daně a návrh stěžovatelky na pokračování v dokazování zahájil správce daně 21. 12. 2011 daňovou kontrolu. Dne 1. 10. 2012 byl stěžovatelce doručen přípis nazvaný zpráva o daňové kontrole, který ovšem nesplňoval všechny náležitosti zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 1 daňového řádu. Dne 18. 10. 2012 vydal správce daně platební výměr, proti němuž podala stěžovatelka odvolání. V rámci odvolacího řízení bylo žalovaným správci daně uloženo, aby doplnil daňové řízení ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Ten tak učinil a dne 20. 5. 2013 seznámil stěžovatelku s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 4. 6. 2013 bylo správci daně doručeno písemné vyjádření stěžovatelky a dne 3. 7. 2013 s ní projednal zprávu o daňové kontrole, ve které se vypořádal s jejími námitkami. Žalovaný pak v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil přípisem ze dne 18. 9. 2013 stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a výzvou ze stejného dne ji vyzval k vyjádření. Následně vydal 21. 10. 2013 napadené rozhodnutí.

[11] V projednávaném případě je sporné, zda žalovaný mohl v odvolacím řízení napravit chybu správce daně tak, že zpráva o daňové kontrole byla projednána dodatečně až po vydání platebního výměru.

[12] Dle § 115 odst. 1 daňového řádu [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*.

[13] Dle § 116 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán napadené rozhodnutí změnit, zrušit a řízení zastavit, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Na rozdíl od klasického správního řízení vedeného dle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, tak nemá možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že „[r]*ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v 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." A dále dovodil, že jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbývá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Také je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, publ. pod č. 1302/2007 Sb. NSS).

[14] Na výše uvedené navázal dále rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, když uvedl, že „[o]*dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.*"

[15] Dle komentáře k daňovému řádu (*Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv.* Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 460) je daňové řízení „*řízením sice dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech. To vyplývá zejména z § 116 DŘ, dle kterého se prvostupňové řízení ruší a řízení se zcela zastavuje. Vrácení věci prvostupňovému orgánu je velmi omezené. Z tohoto důvodu tak musí mít odvolací orgán pravomoc napravovat jakákoliv pochybení učiněná v prvním stupni.*"

[16] Posledně dle dalšího komentáře k daňovému řádu (*Kobík, J. Kohoutková, A.* Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. s. 629) „*může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo odstranění vad řízení. Otázkou je, zda je tato právní úprava dostatečná k nápravě veškerých vad, jichž se mohl dopustit prvoinstanční správce daně. Tak například neprojednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu §*

88, […], lze jen těžko napravit dalším dokazováním. […] Odvolací orgán může uložit toto doplnění nebo odstranění vad správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Učiní tak zejména k naplnění zásady hospodárnosti a procesní ekonomie, např. z kapacitních důvodů. V řídícím aktu, kterým je doplnění požadováno, stanoví současně odvolací orgán přiměřenou lhůtu, ve které toto doplnění požaduje. Jak již bylo zmíněno, jedná se o jistou speciální úpravu jinak obecného postupu dožádání. Toto řešení je typické pro správu daní, neboť v obecném správním řízení se postupuje tak, že odvolací orgán na kasačním principu rozhodnutí zruší a věc vrátí k novému rozhodnutí podřízenému orgánu, což je postup, který v daňovém řízení nelze uplatnit."

[17] Judikatura Nejvyššího správního soudu dokonce dovodila, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. V těchto případech, jelikož jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, musí být daňový subjekt s odlišným právním posouzením seznámen, a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Za situace, kdy by daňový subjekt nebyl zpraven o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námitky, směřující oproti rozhodnutí správce daně prvního stupně založenému na odlišném právním posouzení, budou s novými důvody stanovení daně míjet (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, obdobně i rozsudek stejného soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008 - 65).

[18] Z výše uvedeného tedy jednoznačně plyne závěr, že jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit jakékoliv pochybení prvostupňového správce daně. Odvolací orgán tak může v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento řádně neprojednal s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole před vydáním platebního výměru.

[19] Není tedy vadou, která by způsobovala nezákonnost napadeného platebního výměru, že zpráva o daňové kontrole (odůvodnění platebního výměru) byla se stěžovatelkou projednána až po jeho vydání, a to za situace, kdy i přes dodatečné výslechy svědků nebyly vyvráceny pochybnosti o průkaznosti daňových výdajů uplatněných stěžovatelkou v daňovém přiznání.

[20] Jak již bylo uvedeno v bodu [10], žalovaný správci daně uložil, aby doplnil dokazování a projednal se stěžovatelkou zprávu o daňové kontrole. Sám žalovaný ji pak seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření. Splnil tak všechny požadavky, které mu ukládá zákon a judikatura k odstranění vad správce daně. Uvedená námitka stěžovatelky tak není důvodná.

[21] Nelze souhlasit ani s námitkou stěžovatelky, že jí bylo odepřeno právo na projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně umožnil v rámci odvolacího řízení stěžovatelce vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění, což také učinila a následně s ní byla projednána zpráva o daňové kontrole. Stěžovatelka pak byla ještě výslovně vyzvána i k možnosti vyjádřit se ke všem skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení.

[22] Kasační soud posledně uvádí, že pokud jde o námitku, že jí postupem správce daně a odvolacího orgánu byl znemožněn výslech svědků, občanů vietnamské národnosti, pak Nejvyšší správní soud přisvědčuje závěrům krajského soudu. Stěžovatelka měla možnost navrhnout dané osoby jako svědky již po obdržení výzvy k odstranění pochybností a takový návrh by byl zcela logický. Správce daně se je přesto snažil zajistit z moci úřední sám, ale nedařilo se mu to, o čemž byla stěžovatelka zpravena již při ústním jednání dne 21. 12. 2011 a byla vyzvána k tomu, aby je případně zajistila sama. S vadou řízení při projednání zprávy o kontrole tedy nemožnost výslechu těchto osob nijak nesouvisí. Jak správně poznamenal krajský soud, důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací, daňový subjekt tak musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení (blíže viz *Sochorová, V.* Specifika dokazování v daňovém řízení. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 109 – 115). Nevyslechnutí svědků, kteří možná opustili Českou republiku, tak jde k tíži stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[24] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 28. července 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu