

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **SPRINTER PRAGUE, a.s.,** se sídlem Türkova 828/20, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2017, č. j. 3 Af 23/2015 – 77,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 1. 2017, č. j. 3 Af 23/2015 – 77, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6813/15/5200-20442-711315; tímto bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2010.

[2] Žalobce v podané žalobě mimo jiné namítl, že s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole; fikce projednání dle jeho názoru nemohla nastat, protože se projednání zprávy nevyhýbal. Daňová kontrola tak nebyla řádně ukončena a žalobce neměl možnost se k výsledkům daňové kontroly vyjádřit, žádat jejich doplnění a navrhovat důkazy. Žalobce taktéž namítl, že odvolací orgán změnil důvody, na základě kterých byla doměřena daň; v souvislosti s tím napadl výzvu, kterou mu bylo v odvolacím řízení uloženo prokázat skutečnosti, které v odvolání nezmiňoval a které nebyly v prvním stupni správcem daně nijak zpochybněny. Žalobce taktéž namítal, že mu v rámci odvolacího řízení nebylo umožněno nahlédnout do daňového spisu, a rovněž, že rozhodnutí o prodloužení lhůty k podání vyjádření v rámci odvolacího řízení mu bylo doručeno až poté, co původně stanovená lhůta uplynula. Závěrem žalobce vznesl námitku proti

hmotněprávnímu posouzení věci, tedy proti závěru orgánů finanční správy o tom, že se účastnil na daňovém podvodu.

[3] Městský soud konstatoval, že napadené správní rozhodnutí trpí vadou řízení, která soudu brání věnovat se hmotněprávnímu posouzení věci, proto se přezkoumáním věci in meritum nezabýval.

[4] K námitce týkající se nezákonného ukončení daňové kontroly, kterou městský soud vzal za důvodnou, uvedl, že zpráva o daňové kontrole je završením daňové kontroly; z daňového řádu plyne, že po dopracování zprávy o kontrole správce daně musí tuto zprávu předložit daňovému subjektu, aby ji spolu s úřední osobou podepsal. Správce daně je oprávněn zprávu o kontrole daňovému subjektu doručit přímo, pokud se odmítne se zprávou o kontrole seznámit, nebo odmítne zprávu projednat anebo se projednání zprávy o kontrole vyhýbá. Městský soud je názoru, že o nespolupráci, která by mohla spočívat jen v tom, že se buď daňový subjekt odmítne se zprávou o kontrole seznámit, nebo odmítne zprávu projednat anebo se projednání zprávy o kontrole vyhýbá, nelze v posuzované věci uvažovat, neboť ze spisu vyplývá, že dne 12. a 17. 7. 2013 měl správce daně zaslat zástupci žalobce zprávu (v jednom případě elektronicky bez uznávaného podpisu, v druhém případě jako SMS na mobilní telefon) se žádostí o domluvu termínu k projednání zprávy o kontrole. Soud shledal, že jednak doručení těchto zpráv zástupci žalobce není doloženo, jednak, a to především, že v těchto zprávách byl zástupce žalobce žádán toliko o domluvu termínu k projednání zprávy o kontrole. Na nespolupráci a vyhýbání se projednání zprávy o kontrole by však bylo možno usoudit teprve tehdy, kdyby správce daně stanovil termín k projednání zprávy, prokazatelně by s ním zástupce žalobce seznámil (předvolal jej) a zástupce žalobce by se bez omluvitelného důvodu k projednání zprávy o kontrole nedostavil. Dle městského soudu doručení zprávy o daňové kontrole tzv. na doručenku a její fiktivní projednání bylo v posuzované věci předčasné, daňová kontrola nebyla řádně ukončena a zpráva o daňové kontrole je prozatím nezpůsobilým podkladem pro rozhodnutí. Městský soud dále konstatoval, že z obsahu správního spisu neshledal, že by vytčené pochybení správce daně bylo v následných fázích řízení zhojeno, tedy zejména že by došlo k faktickému seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole a následně mu bylo umožněno v řízení před správcem daně (i ve fázi po podání odvolání) se vyjádřit, uplatnit výhrady a návrhy na doplnění skutkového stavu věci. Městský soud je názoru, že ke zhojení vytýkaného pochybení dojít nemohlo, neboť skutečnosti zjišťované při daňové kontrole (která nebyla řádně ukončena) a zachycené ve zprávě o kontrole byly – jak plyne z obsahu napadeného rozhodnutí – zahrnuty mezi podklady napadeného rozhodnutí (daňové doklady, smlouva uzavřená mezi žalobcem a VIASAT SERVICE s. r. o., výslech J. N.).

[5] Městský soud konstatoval, že za dané situace, kdy skutkový stav pro nezpůsobilost použitého podkladu není dostatečně zjištěn, nelze přezkoumávat hmotněprávní stránku věci, neboť by tím soud nahrazoval a předjímal hodnocení žalovaného. Stejně tak za stávajícího stavu věci nelze usuzovat na důvodnost či nedůvodnost námitky týkající se neprovedení výslechu svědků navrhovaných žalobcem v daňovém řízení, neboť vzhledem k výše popsané procesní vadě není jednoznačně patron, vůči jakým skutkovým zjištěním potřebnost provádění těchto důkazních prostředků poměřovat.

pokračování

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti popírá, že by rozhodnutí o odvolání nebo samotné odvolací řízení trpělo vadami, pro které by je bylo možné považovat za nezákonné a pro něž by bylo nutné přistoupit ke zrušení rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel je přesvědčen, že se krajský soud vypořádal nesprávně s právní otázkou, zda okolnosti ukončení daňové kontroly mohly mít v daném případě za následek nesprávné rozhodnutí ve věci. Neztotožňuje se především se závěrem městského soudu, že žalobci nebylo umožněno se v řízení před správcem daně a stěžovatelem seznámit se zprávou o daňové kontrole, vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly a uplatnit výhrady a návrhy na doplnění skutkového stavu. Městský soud totiž dle stěžovatele do jisté míry směšuje instituty projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu a seznámení se s výsledky kontrolního zjištění a možnosti vyjádřit se k nim dle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu jej k vyjádření. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu pak platí, že na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak dle § 88 odst. 4 daňového řádu spočívá především v podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem a úřední osobou a následném předání stejnopisu zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Zákonem č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony, totiž došlo k důslednému oddělení seznámení s výsledky kontrolního zjištění a samotného projednání zprávy o daňové kontrole. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole, které následuje až poté, kdy se daňový subjekt mohl k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřit, tak představuje zejména formalizovaný způsob ukončení daňové kontroly.

[7] Stěžovatel poukazuje na to, že k seznámení žalobce s výsledky kontrolního zjištění došlo v daném případě dvakrát, a to dne 20. 7. 2012 (viz protokol č. j. 204285/13/011934101122) a dne 14. 3. 2013 (viz protokol č. j. 1294118/13/2011-05404-101122); žalobce přitom svého práva využil a k výsledkům kontrolního zjištění se vyjádřil, a to dne 17. 4. 2013 v průběhu ústního jednání (viz protokol č. j. 2316073/13/2011-05404-101122) a následně rovněž písemně dne 24. 4. 2013 a dne 20. 5. 2013 (viz písemnosti zaevidované správcem daně pod č. j. 2513811/13a č. j. 3005241/13). Není proto pravdou, že žalobce nebyl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, ani že mu bylo upřeno právo se k nim vyjádřit. Stěžovatel je přesvědčen, že i pokud by správce daně nevyvinul dostatečnou procesní aktivitu za účelem řádného projednání zprávy o daňové kontrole s účastníkem řízení, takové pochybení by samo o sobě nedosahovalo takové intenzity, aby mohlo mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci. V projednávané věci žalobce nadto prokazatelně byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění a k těmto výsledkům kontrolního zjištění se vyjádřil. Jelikož na základě jeho vyjádření nedošlo ke změně výsledků kontrolního zjištění, nemohl by žalobce s ohledem na znění § 88 odst. 3 daňového řádu v rámci projednání zprávy o daňové kontrole ani navrhovat další doplnění. Protože správce daně dospěl k závěru, že se žalobce vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, zaslal zprávu o

daňové kontrole dne 22. 7. 2013 do datové schránky zmocněnce žalobce, přičemž k jejímu doručení prokazatelně došlo dne 25. 7. 2013. Dle stěžovatele tudíž žalobci v žádném případě nebylo upřeno právo na seznámení se s výsledky kontrolního zjištění, právo uplatnit výhrady a návrhy na doplnění skutkového stavu, ani právo se seznámit se zprávou o daňové kontrole. O tom, že byl účastník řízení se zprávou o daňové kontrole a se závěry správce daně důkladně obeznámen, svědčí mimo jiné obsah jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům, ve kterých závěry správce daně odpovídajícím způsobem napadal.

[8] Stěžovatel dále připomíná, že s ohledem na koncepci daňového řízení neměl možnost v odvolacím řízení platební výměry zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně. Proto je i případná vada daňového řízení spočívající v absenci projednání zprávy o daňové kontrole vadou, kterou zásadně lze zhojit v odvolacím řízení (k totožnému závěru viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2016, sp. zn. 9 Afs 169/2015). Dle stěžovatele pak zhojení takové vady nemusí nutně spočívat v dodatečném projednání zprávy o daňové kontrole, a to za situace, kdy ve věci prováděl stěžovatel vlastní dokazování, dospěl k jinému právnímu názoru, účastníka řízení se svými závěry řádně seznámil, a umožnil mu se k nim vyjádřit. V důsledku tohoto postupu je nutné považovat samotné kontrolní zjištění za značně neaktuální.

[9] Stěžovatel považuje za vhodné rovněž uvést, že zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, ale důkazním prostředkem, který je podkladem pro vydání rozhodnutí o stanovení daně. V rámci odvolacího řízení však stěžovatel nevycházel ze zprávy o daňové kontrole (resp. kontrolního zjištění obsaženého v této zprávě), ale ve věci sám prováděl komplexní dokazování. Na rozdíl od správce daně, dle kterého žalobce neprokázal přijetí jím deklarovaných plnění, dospěl stěžovatel po provedeném dokazování k závěru, že žalobci nelze přiznat jím uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu, že se účastnil daňového podvodu. Stěžovatel pak v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce se svým právním názorem a s provedeným hodnocením důkazů seznámil a současně jej vyzval k vyjádření a případnému návrhu na doplnění dokazování, a to výzvou č. j. 2526/15/5200-20442-711315. Žalobce svého práva využil a k odlišnému právnímu názoru stěžovatele a provedenému dokazování se vyjádřil dne 13. 2. 2015 (viz písemnost zaevidovanou stěžovatelem pod č. j. 5031/15). Stěžovatel následně obsah vyjádření zrekapituloval v rozhodnutí o odvolání, kde se také vypořádal se všemi návrhy a tvrzeními. Jak vyplývá z napadeného rozsudku, ani krajský soud neshledal, že by stěžovatel překročil svá oprávnění v odvolacím řízení, nebo že by žalobci neumožnil uplatnit jeho práva, neboť námitky žalobce v tomto ohledu hodnotil jako nedůvodné.

[10] Stěžovatel si dále není vědom žádné skutečnosti, která by mu v daném případě bránila využít důkazní prostředky, které byly získány v průběhu daňové kontroly. V rámci daňového řízení totiž nebyl proces získání těchto důkazních prostředků (městský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku výslovně jmenuje daňové doklady, smlouvu uzavřenou mezi účastníkem řízení a obchodní společností VIASAT SERVICE s.r.o. a výslech pana J. N.) relevantním způsobem zpochybněn. Jestliže je v daném případě sporné, zda byla daňová kontrola ukončena v souladu se zákonem, vyřešení této právní otázky nemá žádný vliv na využitelnost důkazních prostředků získaných správcem daně v

průběhu daňové kontroly jako důkazů v rámci odvolacího řízení. To platí obzvláště za situace, kdy stěžovatel přistoupil k vlastnímu hodnocení těchto důkazů.

[11] S ohledem na výše uvedené skutečnosti považuje stěžovatel požadavek městského soudu na projednání zprávy o daňové kontrole v situaci, kdy po provedeném odvolacím řízení spočívá rozhodnutí o stanovení daně na zcela odlišných právních závěrech a doplněném dokazování, za zcela neopodstatněný. Dle stěžovatele proto posoudil krajský soud právní otázky, zda v daném případě došlo k řádnému ukončení daňové kontroly, a zda případné pochybení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole mohlo mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci, nesprávně. Stěžovatel navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalobce ve vyjádření trvá na tom, že daňová kontrola nebyla náležitě v souladu s § 88 daňového řádu ukončena, stěžovatel nedoručil zástupci žalobce řádnou výzvu k projednání zprávy o kontrole v souladu s pravidly doručování dle daňového řádu, ale pouze sms zprávu a elektronicky nepodepsaný e-mail. Žalobce odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 32/15, ze kterého vyplývá, že doručování zpráv e-mailem je neprůkazné. Žalobce dodává, že z kasační stížnosti doplněné o podání ze dne 12. 6. 2017 není zcela zřejmé, zda byla ze strany stěžovatele dodržena lhůta pro doplnění podání v souladu s § 106 odst. 3 s. ř. s. Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[13] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněných (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnsot je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se se závěry městského soudu zásadně neshoduje; nadto pro jejich relevanci neshledal oporu ve správním spise.

[15] Ze správního spisu vyplynulo, že daňová kontrola byla u žalobce řádně zahájena dne 29. 3. 2012; žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, měl možnost se k němu vyjadřovat a průběžně navrhoval doplnění dokazování. Postupně se vyjadřoval k výsledkům daňové kontroly; ve spise je založen protokol o projednání zprávy ze dne 14. 3. 2013, zástupce žalobce se vyjádřil rozsáhle (cca 2 hodiny) k výsledkům kontrolního zjištění, založeno je další vyjádření, které je součástí protokolu ze dne 17. 4. 2013, dále ze dne 15. 5. 2013; ve správním spise je založen protokol o projednání zprávy o daňové kontrole, k jeho obsahu se žalobce obsáhle vyjádřil; založeno je rovněž vyjádření žalobce ze dne 7. 6. 2013, v němž navrhuje, resp. trvá na předvolání navrhovaných svědků; správce daně dne 12. 7. 2013 žalobce prostřednictvím e-mailové zprávy vyzval, aby kontaktoval správce daně a domluvil si s ním termín pro projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 17. 7. 2013 byl žalobce prostřednictvím sms zprávy kontaktován s tím, že zpráva o daňové kontrole je připravena k projednání. Z obsahu správního spisu rovněž vyplývá, že správce daně a žalobce spolu tímto způsobem v průběhu daňové kontroly běžně komunikovali. Ani na jednu z těchto neformálních výzev žalobce nereagoval. Správce daně proto žalobci

dne 22. 7. 2013 zaslal zprávu o daňové kontrole do datové schránky. Jak dále vyplývá z obsahu správního spisu, co se týče postupu v odvolacím řízení, stěžovatel se neztotožnil s právním názorem správce daně, přičemž zároveň dospěl k závěru, že ve věci je nutné provést další dokazování; dne 26. 1. 2015 seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a s důkazy, které je prokazují, načež jej výzvou č. j. 2526/15/5200-20442- 711315 vyzval, aby se k těmto skutečnostem ve stanovené lhůtě vyjádřil; to žalobce učinil. Ve spise se např. rovněž nachází úřední záznam ze dne 31. 1. 2014, z něhož se podává, že žalobce navrhuje k prokázání požadovaných skutečností výslech Radka Hrehora, předsedy představenstva společnosti SPRINTER PRAGUE a.s., správce daně sdělil zástupci žalobce, že by jednání mohlo proběhnout následující týden a požádal ho, aby mu ve středu 29. 1. 2014 sdělil telefonicky či mailem termín možného výslech svědka, ve spise jsou založeny urgence odpovědi na požadovaný termín; mimo jiné je založen výpis e-mailu od zástupce žalobce pracovnici správce daně z 31. 1. 2014, v němž žalobce uvádí, že své vyjádření zaslal písemně do datové schránky, znovu přikládá a žádá, aby v souladu s daňovým řádem byl obeslán za účelem výslechu účastníka řádnou výzvou (tímto e-mailem reagoval na e-mailovou výzvu správce daně). Na výzvu správce daně poté odpověděl žalobce písemným podáním s tím, že je nutné, aby byly dodržovány zásady daňového řádu. Svědek byl obeslán řádnou výzvou dne 5. 2. 2014 k tomu, aby se dne 24. 2. 2014 dostavil k podání svědecké výpovědi, toto bylo dáno na vědomí zástupci žalobce; ve spise je založen protokol o ústním jednání ze dne 24. 2. 2014 za účasti vyslýchaného svědka i zástupce žalobce subjektu; zástupce žalobce navrhl vyslechnout další osoby, které dle něho mohly dosvědčit realizaci plnění reklamy. Dále je ve spise písemnost ze dne 27. 2. 2014, obsahující sdělení žalobce – předložení seznamu svědků a 3 kopie CD nosičů osvědčujících provedení reklamní kampaně za říjen – prosinec 2010; spis obsahuje rovněž seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 26. 1. 2015; v ní stěžovatel umožňuje v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu uplatnit žalobci právo vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci doplněného dokazování v odvolacím řízení, stěžovatel obsáhle popsal nové důkazní prostředky a jejich hodnocení.

[16] Z uvedeného příkladmo popsaného výčtu jednotlivých kroků správce daně, potažmo žalovaného, jakož i z jednání žalobce, nikterak nevyplývá, že by byl jakkoli zkrácen na svých právech ať již v rámci daňové kontroly nebo v řízení před stěžovatelem. Sporným městský soud činí, zda stěžovatel fakticky mohl v odvolacím řízení napravit chybu správce daně spočívající v neprojednání zprávy o kontrole.

[17] Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb., mimo jiné vyslovil*: „Rozhodnutím 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,*

pokračování

ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné." V dalším usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. zdejší soud uvedl, že odvolací 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.

[18] 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 ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008 - 65). 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. Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36, či rozsudek ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015 - 97). Připouští-li zákon, aby stěžovatel, jakožto odvolací orgán mohl odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor; může tak v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento řádně neprojednal s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole.

[19] Nejvyšší správní soud se nadto domnívá, že správce daně nepostupoval zásadně v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť z chování žalobce, resp. způsobu jeho komunikace se správcem daně (viz bod 15 tohoto rozsudku) mohl správce daně usuzovat na obstrukce žalobce a neochotu se k podpisu, resp. projednání zprávy o kontrole dostavit a odsouvat termín podpisu zprávy a ukončení daňové kontroly. Žalobce na žádném místě neuvedl, co jej k tomu, že na urgentní výzvy správce daně, které prokazatelně obdržel, nereagoval, vedlo. Na tomto místě je třeba odmítnout jako nepodložené tvrzení městského soudu, které je navíc vnitřně rozporné, pokud uvádí: *doručení těchto zpráv zástupci žalobce není doloženo, jednak, a to především, že v těchto zprávách byl zástupce žalobce žádán toliko o domluvu termínu."* Pokud doručení zpráv nebylo doloženo, není zřejmé, jak by se žalobce dozvěděl o jejich obsahu. Ze spisu naopak vyplývá, že žalobce výzvy správce daně obdržel, reagoval na ně, avšak neadekvátním způsobem. Městský soud v podstatě hodnotil pouze kroky správce daně. Kroky procesních stran při ukončování daňové kontroly je však nutné zohlednit ve všech souvislostech, není možné na ně nahlížet izolovaně (srov. rozsudek

zdejšího soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 97/2013 - 34). Nejvyšší správní soud konstatuje, že i kdyby připustil v postupu správce daně určité pochybnosti ohledně aplikace postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohlo by neprojednání zprávy o daňové kontrole a její podpis za situace, kdy žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, mohl se k nim vyjádřit a navrhovat doplnění, což také učinil, samo o sobě bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[20] Nejvyšší správní soud shodně se stěžovatelem konstatuje, že zpráva o daňové kontrole je je jedním z důkazních prostředků, ale nikoli jediným; tím spíše za situace, je-li daňové řízení dále doplňováno o další skutková zjištění v rámci postupu dle § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu. Daňové řízení tvoří celek, rozhodující je až pravomocné rozhodnutí o vyměření daně. Lze zde odkázat na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, v němž zdejší soud konstatoval*: „Vyměření či doměření daně je fází vyměřovacího řízení správce daně, jež začíná vydáním rozhodnutí ve formě platebního či dodatečného platebního výměru, kterým správce daně daňový subjekt vyrozumí o stanoveném základu daně a vyměřené dani a je ukončen nabytím právní moci výše uvedených rozhodnutí. Teprve v okamžiku nabytí právní moci je daňová povinnost stanovená těmito rozhodnutími úplná a neměnná, když do doby rozhodnutí o odvolání lze výši daňové povinnosti stanovené platebním výměrem případně dodatečným platebním výměrem měnit.*“ Jak vyplynulo ze spisu, stěžovatel založil rozhodnutí o konečné výši daně žalobce na základě rozsáhlého dokazování, a to včetně těch poznatků, které byly poprvé získány až v rámci doplněného odvolacího řízení. Není zřejmé, nebyly-li takové poznatky (ani logicky nemohly být) součástí zprávy o kontrole, resp. ani součástí seznámení se s výsledky kontrolních zjištění v rámci prováděné daňové kontroly, k čemu by dodatečné projednání zprávy o kontrole, mělo vést, bylo-li doměření daně založeno na jiných důvodech. V tomto směru je třeba podotknout, že městský soud ani neuvedl, jak má stěžovatel v dalším řízení postupovat, což samo o sobě zakládá nepřezkoumatelnost jeho rozsudku (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132, podle něhož „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze pak považovat též takové soudní rozhodnutí, z něhož nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má tedy v dalším řízení postupovat.*“ Uvedený nedostatek je o to významnější, že výše popsané nedostatečné odůvodnění rozsudku městského soudu umožňuje několik variant dalšího postupu stěžovatele. Není zřejmé, zda má zrušit dodatečné platební výměry a zastavit odvolací řízení (§ 111 odst. 6 daňového řádu), či zda se má pokusit o odstranění krajským soudem vytčených vad při projednání zprávy o daňové kontrole, popř. jaký další procesní postup má zvolit. Požadavek městského soudu na projednání zprávy o daňové kontrole v situaci, kdy po provedeném doplnění dokazování odvolacím řízení spočívá rozhodnutí o stanovení daně na zcela odlišných právních závěrech, se nadto jeví zcela nesmyslný a nelogický. Městský soud se v napadeném rozhodnutí důsledky jím provedeného výkladu, na které stěžovatel výstižně poukazuje v kasační stížnosti ani nezabýval.

[21] Stěžovateli je nutno dát za pravdu, poukazuje-li na nesprávnost interpretace § 88 daňového řádu ze strany městského soudu. Daňový řád (který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků), významně změnil proces ukončení daňové kontroly. Před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil totiž další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu).

pokračování

Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Nutno dodat, že při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Jak zdejší soud uvedl např. v rozsudku ze dne 17. 8. 2015, č. j. 5 Afs 68/2016 - 25 *„při projednání zprávy se uplatní zásada koncentrace řízení. Nutno konstatovat, že tato zásada byla nově zavedena v § 88 odst. 3 in fine daňového řádu (zákon o správě daní a poplatků ji neznal), a to z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Je zcela na místě, pokud na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu na provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění, a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu již byla jednou dána. V uvedeném postupu, který § 88 odst. 3 daňového řádu presumuje, Nejvyšší správní soud nespatřuje jakýkoli nepřípustný zásah do práva daňového subjektu*“. Lze rovněž odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, ve kterém soud uvedl následující: *„Je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení*

daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“ Obdobně lze odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 7 Afs 68/2017.

[22] Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu shledal nezákonný, proto jej podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm se městský soud bude zabývat hmotněprávním posouzení věci, tedy, zda žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno, popř, zda této povinnosti dostál správce daně, a zda žalobci byla daň stanovena v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy ve správné výši, neboť takovému postupu městskému soudu nic nebrání. V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 8. března 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu