ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **MELISANA, s. r. o.**, se sídlem Příkop 843/4, Brno, zastoupeného Ing. Jiřím Pavlíkem, daňovým poradcem se sídlem Mlýnská 326/13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43766/15/5300-22443-701728 a č. j. 38680/15/5300-22443-701728, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2018, č. j. 62 Af 22/2016 - 208,

takto:

Výroky I. a III. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2018, č. j. 62 Af 22/2016 - 208, **se zrušují** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 24. 10. 2014 platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2012 - červen 2013, kterými žalobci vyměřil nadměrný odpočet či daň. Platebním výměrem ze dne 8. 9. 2014 žalobci správce daně vyměřil nadměrný odpočet za zdaňovací období červenec 2013. Odvolání žalobce žalovaný rozhodnutími ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43766/15/5300-22443-701728 (ve vztahu k platebním výměrům za období červenec 2012 - červen 2013) a č. j. 38680/15/5300-22443-701728 (ve vztahu k platebnímu výměru za červenec 2013) zamítl.

[2] Proti rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně. Krajský soud rozhodnutí ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43766/15/5300-22443-701728, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I.), ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne

15. 12. 2015, č. j. 38680/15/5300-22443-701728 žalobu zamítl (výrok II.). Výrokem III. soud uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[3] Ve vztahu k rozhodnutí č. j. 43766/15/5300-22443-701728 shledal krajský soud důvodnou námitku žalobce, že dne 8. 12. 2015 odpověděl na výzvu žalovaného k vyjádření se k doplnění důkazních prostředků vydanou dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, z důvodu obdržení odpovědi na mezinárodní dožádání od maďarského správce daně, žalovaný však 15. 12. 2015 vydal rozhodnutí o odvolání, ve kterém uvedl, že žalobce na výzvu nereagoval. Krajský soud konstatoval, že není podstatné, kdy písemnost převzala oprávněná osoba (dle tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě to bylo až dne 18. 12. 2015), nýbrž kdy se odpověď žalobce dostala do dispozice správního orgánu, což bylo 8. 12. 2015.

[4] Žalovaný pochybil, pokud vydal napadené rozhodnutí, aniž by se vypořádal s vyjádřením žalobce k výzvě správce daně. Nezohlednění vyjádření daňového subjektu ke skutkovým zjištěním k výzvě správce daně po doplnění dokazování v průběhu odvolacího řízení je přitom procesní vadou, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, tedy samotné stanovení daně (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 23/2015-112, č. 3611/2017 Sb. NSS).

[5] Krajský soud uzavřel, že v dané věci postup žalovaného nepochybně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí měl, neboť se nejednalo o situaci, kdy by se odpověď žalobce vůbec netýkala předmětné výzvy či předmětu daňového řízení apod., a obsahovala by tedy argumentaci, kterou by žalovaný mohl oslyšet. Soud uvedl, že se nemůže s obsahem vyjádření, které obsahuje argumenty ke konkrétní transakci, vypořádávat jako první namísto žalovaného. Nevypořádání se s obsahem vyjádření žalobce pak nelze zhojit argumentací žalovaného ve vyjádření k žalobě, neboť pokud jde o nosné skutkové a právní důvody, ty přezkoumává soud v mezích žalobních bodů tak, jak se podávají z napadeného rozhodnutí.

[6] Část dalších námitek neshledal soud důvodnou a námitkami, které zpochybňovaly závěry o účasti na daňovém podvodu, se nezabýval, neboť uvedl, že budou předmětem rozhodnutí žalovaného.

II. Kasační stížnost

[7] Proti výrokům I. a III. rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[8] Stěžovatel připouští, že nevypořádání se s reakcí na výzvu může být považováno za procesní vadu. Stěžovatel se však s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu domnívá, že odpověď žalobce do řízení nic zásadního nepřinesla, neboť se v ní žalobce vyjadřoval k materiální povaze zdanitelného plnění údajně uskutečněného společností V-TRANS-SPEDICO Kft. s tím, že mezinárodní dožádání nezpochybnilo existenci vykazovaných obchodních transakcí. Stěžovatel však v projednávané věci nepopřel existenci vykazovaných transakcí. Odpočet na DPH nebyl žalobci přiznán s poukazem na zjištění podvodného řetězce plátců DPH, přičemž žalobce musel vědět, že se účastní plnění, která jsou součástí transakcí zatížených podvodem na DPH. Vyjádření žalobce

neobsahovalo žádné nové informace, či dosud nesdělená tvrzení, jež by mohly jakkoliv ovlivnit výsledek odvolacího řízení. Žalobce ani nenavrhl provedení dalších důkazů.

[9] Stěžovatel odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který konstantně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo. Odkazuje přitom na rozsudky ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 As 22/2016 - 38, či ze dne 3. 12. 2015, č. j. 2 As 187/2015 - 35.

[10] Krajský soud měl proto dle stěžovatele zkoumat, zda by byl výrok rozhodnutí o odvolání jiný, kdyby k pochybení nedošlo. Soud se však spokojil s tvrzením, že se nejednalo o situaci, kdy by se odpověď žalobce vůbec netýkala předmětné výzvy či předmětu daňového řízení apod., a obsahovala by argumentaci, kterou by stěžovatel mohl oslyšet. Stěžovatel proto považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Zároveň s takovým odůvodněním nesouhlasí s ohledem na skutečný obsah vyjádření žalobce.

[11] Stěžovatel uzavírá, že pochybení nebylo takového charakteru, že by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Přezkoumáním vyjádření účastníka řízení lze dojít k odůvodněnému závěru, že jeho vyjádření, ve kterém reaguje na materiální povahu zdanitelného plnění, neobsahuje žádná nová tvrzení, která by mohla zvrátit závěry stěžovatele obsažené v rozhodnutí o odvolání a ohrozit jeho meritorní zákonnost.

[12] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

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

[15] Z rekapitulace rozhodnutí krajského soudu a též se spisového materiálu vyplývá, že stěžovatel rozhodl o odvolání žalobce, aniž zohlednil jeho vyjádření k doplnění dokazování spočívající v odpovědi maďarského správce daně na mezinárodní dožádání.

[16] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že výše uvedený postup žalovaného je pochybením, což ostatně přiznává i sám žalovaný. Krajský soud však dále učinil závěr, že se jednalo o vadu, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí a z toho důvodu je třeba rozhodnutí žalovaného zrušit. Tento závěr opřel pouze o odkaz na jiný rozsudek Krajského soudu v Brně, aniž by vzal v úvahu konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou poukazuje ve své kasační stížnosti

žalovaný. Kasační soud konstantně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, či zejména ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, a ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011 - 101).

[17] V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 - 39, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„zrušit rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je třeba tehdy, je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo.“*

[18] V rozsudku ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011 - 101, kasační soud uzavřel, že žalovaný zatížil svoje rozhodnutí procesní vadou, neboť nevyzval účastníky řízení dle § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, k vyjádření se k doplněným podkladům. Jednalo se o potvrzení závazných stanovisek nadřízeným správním orgánem a potvrzení souladu záměru s územně plánovací dokumentací orgánem územního plánování. Zároveň však dospěl k závěru, že *„případná vyjádření účastníků řízení k doplněným podkladům rozhodnutí by na zákonnost rozhodnutí v dané věci neměla vliv. Těmito podklady pouze došlo k potvrzení závěrů, k nimž dospěl správní orgán v územním řízení. Stěžovatel z těchto podkladů při svém rozhodování vycházel, nelze však důvodně předpokládat, že by reakce žalobců na tyto podklady - byť prostor pro ni měl být ze strany stěžovatele aktivně poskytnut - mohla mít vliv na výsledek rozhodnutí v odvolacím řízení, resp. na jeho zákonnost.“*.

[19] V rozsudku ze dne 7. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65 Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně pochybil, vydal-li dodatečný platební výměr, aniž vyčkal na vyjádření stěžovatele. V dané věci *„písemné vyjádření stěžovatele bylo správci daně doručeno po vydání rozhodnutí, stěžovatel v něm setrval na svém tvrzení, že stále rekonstruuje účetnictví a poté, co bude rekonstrukce dokončena, bude možno stanovit daň dokazováním. Vyjádření stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole tedy nepřineslo nic nového, nevyvrátilo ani nezpochybnilo výsledek daňové kontroly, a sice že stěžovatel nesplnil své zákonné povinnosti při dokazování. Skutečnosti uvedené v předmětném vyjádření nemohly ničeho změnit na posouzení výsledků daňové kontroly a splnění podmínek pro stanovení základu daně a daně z příjmů za použití pomůcek.“*. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že v posuzovaném případě nemohlo mít procesní pochybení správce daně bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[20] Z uvedené judikatury plyne, že je povinností soudu zabývat se otázkou, zda a jak mohla namítaná vada řízení konkrétně ovlivnit rozhodnutí žalovaného. Nepostačí obecný odkaz na skutečnost, že vyjádření žalobce není zjevně zcela mimo předmět řízení, proto mohou informace v něm obsažené mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Ačkoliv není úkolem soudu za žalovaného v rozsudku dotvářet důvody jeho rozhodnutí, může posoudit, zda vyjádření obsahuje skutečnosti, které jsou způsobilé narušit odůvodnění, na kterém stojí rozhodnutí žalovaného.

[21] Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 23/2015 - 112, č. 3611/2017 Sb. NSS, na který krajský soud odkázal, se primárně týkal zcela jiné právní otázky, a to výkladu § 36 odst. 3 daňového řádu, tedy ze zákona prodlužované lhůty poskytnuté daňovému subjektu k vyjádření. Závěr citovaný krajským soudem v nyní projednávané věci byl v souzeném případě vysloven bez jakéhokoliv bližšího odůvodnění či argumentace. Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, která byla rozsudkem ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31 zamítnuta. K dané věci Nejvyšší správní soud uvedl, že žalobci bylo upřeno jeho procesní právo a že „*pochybení žalovaného nelze bagatelizovat ani vzhledem k faktickému obsahu vyjádření, kde žalobce na 27 stranách textu podrobně reaguje na seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Za těchto okolností nebylo možné uzavřít, že pochybení stěžovatele nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí a zamítnout žalobu; krajský soud postupoval zcela správně, pokud rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.*“. Je zřejmé, že v dané věci se jednalo o kvalitativně zcela odlišný případ. Daňový subjekt obsáhle reagoval na doplnění dokazování v odvolacím řízení provedené výslechem svědků. V nyní souzeném případě se žalobce stručně vyjádřil k výsledku mezinárodního dožádání, který prvostupňový správní orgán obdržel až v rámci odvolacího řízení.

[22] Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukazoval na to, že v dané věci se nezabýval popřením existence vykazovaných transakcí se společností, které se týkalo předmětné mezinárodní dožádání, ale naplněním podmínek pro odpočet daně v situaci existence řetězce plátců DPH stiženým podvodem na této dani. Dané vyjádření žalobce proto do řízení dle jeho názoru nic zásadního nepřineslo. Tuto argumentaci však krajský soud nevzal v úvahu, s ohledem na údajnou vadu mající za následek nezákonnost rozhodnutí se nezabýval ani podstatnou částí žalobních námitek týkajících se účasti žalobce na daňovém podvodu.

[23] Právní názor krajského soudu, že opominutí vyjádření žalovaného je vadou, která bez dalšího může mít vliv na zákonnost rozhodnutí, není správný. Krajský soud se proto v dalším řízení bude zabývat otázkou, zda namítaná vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí v souladu s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. K vyřešení této otázky může být nezbytné i posouzení dalších námitek týkajících se účasti žalobce na daňovém podvodu.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2018, č. j. 62 Af 22/2016 - 208, proto v rozsahu výroků I. a III. podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V dalším řízení bude krajský soud postupovat v souladu s právním názorem vyjádřeným výše.

[25] Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán. Podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne také o náhradě nákladů 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 16. května 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu