ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Rekonstrukce Group, s. r. o.**, se sídlem Československého exilu 1888/4, Praha 4, zast. JUDr. Kateřinou Martínkovou, advokátkou se sídlem Sokolská třída 22, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2016, čj. 1926/16/5300-21442-711315, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2017, čj. 11 Af 19/2016-61,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2017, čj. 11 Af 19/2016-61, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zahájil dne 26. 1. 2012 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (DPH) za období květen – červen, říjen – prosinec roku 2010 a březen roku 2011, a dne 23. 3. 2012 zahájil daňovou kontrolu DPH za období červenec – září roku 2010. Obě daňové kontroly byly ukončeny dne 3. 11. 2014 projednáním zpráv o daňové kontrole. Z důvodu změny místní příslušnosti pak na základě zpráv o daňových kontrolách Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně a vydal celkem devět platebních výměrů, kterými žalobkyni doměřil daň a stanovil penále za období květen až prosinec 2010 a březen 2011. Správce daně totiž dospěl k závěru, že obchodní jednání žalobkyně se společností Henamane, s. r. o., bylo zatíženo podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. Žalobkyně proti platebním výměrům podala odvolání, která žalovaný zamítl společným rozhodnutím uvedeným v záhlaví.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, které městský soud vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Důvodnými shledal soud tři námitky procesního charakteru: **1.** žalovaný připustil, že neměl k dispozici část spisu Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj a při rozhodování vycházel pouze ze zpráv o daňové kontrole. Žalobkyně tedy neměla možnost seznámit se v odvolacím řízení s podklady pro rozhodování a případně na ně zareagovat; **2.** v řízení nebyly provedeny důkazy, které žalobkyně navrhla a které mohly mít zásadní vliv na posouzení skutečnosti, zda žalobkyně porušila své povinnosti, ani nebylo odmítnutí provést důkazy řádně zdůvodněno; **3.** z důvodu nekompletního správního spisu nelze věcně přezkoumat ani postup správce daně při dokazování v rámci mezinárodní pomoci – konkrétně jaké otázky byly zahraničním finančním orgánům kladeny a v rámci jakých procesních úkonů.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[3] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které namítal, že vypořádání námitky nekompletního správního spisu považuje za nepřezkoumatelné. Městský soud zcela pominul argumentaci stěžovatele k této odvolací námitce – tj. že veškeré úkony daňové kontroly probíhaly u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, kde byl k dispozici kompletní správní spis a kde se s ním žalobkyně mohla v průběhu řízení u správce daně seznámit. Stěžovatel také nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle nějž ve svém rozhodnutí připustil, že by neměl k dispozici část správního spisu. Stěžovatel naopak měl k dispozici kompletní spis správce daně prvního stupně, který však městskému soudu předložil již k jiné, dříve podané žalobě žalobkyně. O tom stěžovatel informoval městský soud v přípisu, který soudu zaslal společně se svým správním spisem k této věci. Není proto ani pravda, že žalobkyně neměla v průběhu odvolacího řízení možnost se seznámit se všemi podklady před vydáním rozhodnutí o odvolání. Podle stěžovatele patrně došlo k pochybení ve vnitřní organizaci městského soudu, za které však stěžovatel nemůže nést odpovědnost.

[4] Podle stěžovatele z doplnění odvolání neplynulo, že by žalobkyně navrhovala provedení svědeckých výpovědí v rámci odvolacího řízení. Obsahem doplnění odvolání je nanejvýš rekapitulace řízení u správce daně a polemika s jeho závěry mj. ve vztahu ke zmiňovaným osobám. Předmětem odvolacího řízení tedy mohla být pouze námitka týkající se pochybení při hodnocení důkazů, které učinil správce daně. S touto námitkou se stěžovatel v rozhodnutí o odvolání náležitě vypořádal, neboť došel k závěru, že správce daně dostatečně zdůvodnil, proč odmítl navrhované svědecké výpovědi (důvodem pro odmítnutí navrhovaných důkazů byla neúčelnost ve vztahu k ostatním důkazům či zjištěným skutečnostem). Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[5] Žalobkyně se ztotožňuje s rozsudkem městského soudu. Doplnila, že v průběhu daňového řízení se opakovaně domáhala zpřístupnění vyhledávací části spisu, avšak správce daně jí nikdy nevyhověl, ačkoliv již dva roky neprováděl u třetích osob žádné dokazování. S obsahem spisu se pak žalobkyně mohla seznámit až těsně před projednáním zprávy o daňové kontrole. Ve vztahu k neprovedení důkazů svědeckými výpověďmi žalobkyně setrvala na svém postoji, že jí správce daně cíleně odepřel možnost prokazovat skutečnosti svědčící v její prospěch. K tomu odkazovala na judikaturu NSS. Na závěr žalobkyně

pokračování

poznamenala, že rušící rozsudek městského soudu byl založen na dalších skutečnostech, které však stěžovatel v kasační stížnosti nenapadal.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení. Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost rozsudku v části věnující se námitce neúplného správního spisu. NSS shledal, že v tomto ohledu není rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, trpí však nesprávným právním posouzením. Stěžovatel ve svém rozhodnutí totiž neuvedl, že by neměl při rozhodování k dispozici část spisu Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, ale vyjadřoval se k tomu, že správce daně (v prvním stupni) neměl, ale ani nemusel mít k dispozici celý správní spis, neboť pokud se v průběhu daňové kontroly změní místní příslušnost správce daně, může daňovou kontrolu dokončit původní místně příslušný správce daně. Pro vydání dodatečných platebních výměrů pak v takovém případě postačí, když má nový místně příslušný správce daně k dispozici zprávy o daňové kontrole, jež slouží jako důkazní prostředek a zároveň i jako odůvodnění platebních výměrů. Stěžovatel měl při rozhodování k dispozici kompletní správní spis, a žalobkyně tedy v průběhu odvolacího řízení měla možnost seznámit se s podklady pro rozhodování. Správní spis Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj pak stěžovatel předložil městskému soudu k jiné žalobě žalobkyně (sp. zn. 10 Af 21/2016), takže jej měl k dispozici i sám městský soud.

[8] Podle NSS je však nepřezkoumatelné vypořádání námitky neprovedených svědeckých výpovědí. V prvním odstavci na str. 13 svého rozsudku městský soud uvedl, že žalobkyně v doplnění odvolání vznesla *„zcela určitý, srozumitelný a konkrétní návrh na provedení svědecké výpovědi Ing. M. A., Ing. L. F., Ing. B. K., M.-M. R. a V. T.“*. NSS však tento názor nesdílí. Tyto osoby jsou sice výslovně uvedeny v závěru doplnění odvolání (strany 49-53), rozhodně se však v jejich případě nejedná o jasný a určitý návrh na provedení svědeckých výpovědí. Žalobkyně tyto osoby výslovně neoznačila jako svědky, jejichž výpovědí by měl být proveden důkaz. Jedná se o přehled výskytu a postavení těchto osob ve společnostech, které mohly být více či méně zapojeny do daňového podvodu, a žalobkyně chtěla těmito informacemi spíše podpořit svou argumentaci. Nikde jinde se v doplnění odvolání tato jména nevyskytují. Žalobkyně navíc v žalobě vůbec nenamítala, že stěžovatel neprovedl výslech těchto osob. Její žalobní námitka se týkala neprovedení svědeckých výpovědí pana N. C. T., T. B. a P. G. v řízení na prvním stupni. Doplnění odvolání má celkem 53 stran, nelze tedy vyloučit, že NSS mohl (i přes několikeré čtení tohoto podání) přehlédnout konkrétní návrh na provedení těchto svědeckých výpovědí. Při takto dlouhých a složitých podáních by proto bylo velmi vítané, pokud by městský soud mohl napříště upřesnit alespoň čísly stran, kde se nachází tvrzení, ke kterému se vyjadřuje (tím spíš, je-li toto tvrzení jedním z těch, které vedlo městský soud ke zrušení rozhodnutí napadeného žalobou).

[9] Z následujícího odstavce (druhého odstavce na str. 13 rozsudku) pak nelze seznat, zda zde obsažený text navazuje na předchozí odstavec a vztahuje se k neprovedení výše uvedených svědeckých výpovědí v odvolacím řízení, či zda tu městský soud míří k neprovedení svědeckých výpovědí, které žalobkyně navrhovala ve správním řízení v prvním stupni a které správce daně odmítl provést s odůvodněním, že by nemohly přivodit jiný závěr o existenci podvodu na DPH (s tímto zdůvodněním pak stěžovatel ve svém rozhodnutí vyjádřil souhlas). Městský soud v této části ani nerozlišuje mezi správcem daně a stěžovatelem a používá obecné označení *„správní orgán“*. Městský soud označil odůvodnění, jímž byly odmítnuty svědecké výpovědi, za nedostatečné (resp. si to lze vyložit i tak, že onen správní orgán ani nezdůvodnil, proč odmítl provést svědecké výpovědi), a vyjádřil přesvědčení, že tyto důkazy měly být provedeny. Podle NSS však finanční orgány obou stupňů (stěžovatel v bodě 37 svého rozhodnutí) uvedly konkrétní důvody, proč neprovedou svědecké výpovědi pana N. C. T., T. B. a P. G. (existence obchodních vztahů mezi společnostmi, jichž byli tito pánové jednateli a jež byly součástí obchodního řetězce, byla prokázána i jinými prostředky, v jednom případě měl správce daně k dispozici i daňový doklad na sporné zboží – komponenty ke světlíkům; výpovědi by proto nic nezměnily na výsledku řízení). V takovém případě pak měl městský soud konkrétně vysvětlit, proč by provedení výslechů navržených svědků naopak mohlo *„mít zásadní vliv“* na závěr, zda žalobkyně porušila své povinnosti. Pokud však měl městský soud na mysli výslech pana Ing. A., Ing. F. atd., naráží tu NSS opět na otázku, zda žalobkyně opravdu navrhovala výslech těchto osob, a zda se k takovému návrhu tedy stěžovatel musel vyjadřovat a případně výslechy provést.

[10] Vzhledem ke struktuře vypořádání této námitky není jasné, k jaké „sadě“ návrhu důkazů svědeckými výpověďmi se městský soud vyjadřuje. Z rozsudku tedy není zřejmé, zda je stěžovatel v dalším řízení povinen provést svědecké výpovědi osob zmíněných na konci doplnění odvolání, či zda má provést svědecké výpovědi navrhované již v řízení na prvním stupni, či zda má provést svědecké výpovědi všech uvedených osob. Rozsudek městského soudu je proto nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť z něj není patrné, jakým právním názorem je správní orgán vázán po zrušení svého rozhodnutí a jak má v dalším řízení postupovat (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2010, čj. 3 Ads 80/2009-132, bod 16).

[11] K výtce žalobkyně, že stěžovatel výslovně nenapadl všechny skutečnosti, na jejichž základě městský soud zrušil jeho rozhodnutí, NSS na závěr poznamenává, že městský soud sice zrušil stěžovatelovo rozhodnutí na základě tří námitek, dvě z nich (první a třetí, viz bod [2]) však měly společný základ v tom, že stěžovatel neměl k dispozici (ať už podle žaloby, nebo podle interpretace městského soudu) část správního spisu. Z tohoto základu pak vyplynuly dva různé následky – že žalobkyně neměla možnost seznámit se s podklady pro rozhodování a že stěžovatel nemohl přezkoumat postup Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj při mezinárodním dožádání. Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl při rozhodování k dispozici kompletní správní spis, odpadl společný základ obou námitek, tzn. odpadl důvod pro zrušení stěžovatelova rozhodnutí kvůli chybějícímu správnímu spisu.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[12] NSS proto zrušil rozsudek městského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty první. V novém řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud se zaměří především na otázku neprovedení důkazu svědeckými výpověďmi: vyjasní si, které osoby žalobkyně opravdu navrhovala vyslechnout, a vyjádří k tomu následně přehledně svůj postoj tak, aby bylo jasné, jak má stěžovatel v případném dalším řízení postupovat.

[13] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 10. ledna 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu