

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **EDGE Europe s.r.o.**, sídlem Hyacintová 3222/10, Praha 10, zastoupené JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2016, č. j. 32889/16/5300-21443-711478, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2020, č. j. 8 Af 68/2016 - 66,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2020, č. j. 8 Af 68/2016 - 66, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) ze dne 21. 7. 2015, č. j. 5067039/15/2010-52525-108983 (dále jen „platební výměr“) vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet daně za zdaňovací období od 23. 5. 2012 do 30. 6. 2012 ve výši 6 392 Kč (tj. o 6 026 081 Kč méně než daňový subjekt uplatnil v daňovém přiznání). Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne

22. 7. 2016, č. j. 32889/16/5300-21443-711478 zamítl a platební výměr potvrdil (dále jen „rozhodnutí o odvolání“). Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[2] Městský soud nejprve shrnul dosavadní průběh daňového řízení. Žalobkyně podala za rozhodné období přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 6 032 473 Kč. Správce daně následně vydal dne 13. 8. 2012 výzvu k odstranění pochybností. Seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností s poučením o právu podat návrh na pokračování v řízení bylo žalobkyni doručeno dne 17. 7. 2015. Dne 20. 7. 2015 podala žalobkyně žádost o prodloužení lhůty, o které správce daně rozhodl tak, že dne 3. 8. 2015 zastavil řízení s tím, že lhůta 15 dnů je dle § 90 odst. 2 daňového řádu lhůta zákonná a nelze ji prodloužit. Toto rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 5. 8. 2015 a následující den jí bylo umožněno seznámit se s obsahem spisu. Platební výměr byl vydán dne 21. 7. 2015, zaslán žalobkyní dne 24. 7. 2015 a doručen dne 3. 8. 2015.

[3] Městský soud dále konstatoval, že správce daně provedl v rámci postupu k odstranění pochybností rozsáhle šetření zaměřené na ekonomickou činnost žalobkyně a obsáhle zrekapituloval skutečnosti, které správce daně prověřoval, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně se účastnila podvodného řetězce a není tak oprávněna nárokovat odpočet DPH. Městský soud dále uvedl, že v rámci odvolacího řízení žalovaný doplnil dokazování vlastním šetřením, přičemž šlo o písemnosti získané z jiných daňových řízení, a dospěl k závěru o existenci daňového podvodu, v rámci něhož žalobkyně figurovala v řetězci společností a daňového podvodu se vědomě účastnila.

[4] Následně dospěl městský soud k závěru, že správce daně pochybil již vydáním výzvy k odstranění pochybností. Konstatoval, že ve výzvě chybí konkretizace zdanitelných plnění, ohledně kterých správci daně vznikly pochybnosti, přičemž tyto (blíže nespecifikované) pochybnosti odůvodnil jen tím, že žalobkyně nemá provozovnu a její sídlo se nachází na virtuální adrese. Ačkoliv městský soud uvedl, že důvody pochybností lze označit za dostatečně konkrétní, dle jeho názoru z výzvy zároveň vyplývá, že nehodlal odstranit konkrétní pochybnost jednoduchým úkonem; naopak je zřejmé, že správce daně hodlal prověřit správnost a pravdivost daňového tvrzení za rozhodné období v plném rozsahu. Již z toho je dle městského soudu nepochybné, že měla být zahájena daňová kontrola, přičemž správce daně si toho měl být vědom.

[5] I ze stručného vylíčení průběhu daňového řízení je dle městského soudu zřejmé, že správce daně překročil limity postupu k odstranění pochybností, a to jak z hlediska časového, tak i z hlediska věcného. Městský soud poukázal na skutečnost, že postup k odstranění pochybností byl zahájen dne 13. 8. 2012 a ukončen doručením seznámení s výsledkem tohoto postupu dne 17. 7. 2015. V této souvislosti konstatoval, že není přípustné, aby správce daně libovolně zaměnil postup k odstranění pochybností za daňovou kontrolu.

[6] Pokud jde o lhůtu k návrhu daňového subjektu na doplnění dokazování, městský soud se ztotožnil s názorem správce daně, dle něhož se jedná o lhůtu zákonnou, kterou nelze prodloužit. Městský soud však konstatoval, že správce daně zasáhl do práv žalobkyně zkrácením lhůty k podání návrhu na doplnění dokazování. Pokud dle městského soudu daňový subjekt takový návrh podá, je správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu. Za zhojení vadného postupu správce daně nelze považovat otevření dokazování v odvolacím řízení, neboť i to bylo dle městského soudu vedeno v rámci postupu k odstranění pochybností, ačkoliv by dle jeho názoru byly splněny zákonné podmínky pro zahájení daňové kontroly, pokud by v řízení před správcem daně měla žalobkyně zachovanou lhůtu k podání návrhu na doplnění dokazování.

[7] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Dle jeho názoru městský soud nesprávně posoudil otázku, jaký vliv mělo nezahájení daňové kontroly namísto postupu k odstranění pochybnosti na zákonnost celého daňového řízení a rozhodnutí o odvolání. Uvedl, že ve věci rozhodoval po zásadním doplnění řízení a provedení komplexního dokazování v rámci tohoto odvolacího řízení. Žalobkyni vyzval k vyjádření a případnému návrhu na dokazování výzvou ze dne 10. 6. 2016. Žalobkyně tohoto práva využila a vyjádřila se prostřednictvím podání, které stěžovatel zaevidoval dne 29. 6. 2016 a s jehož obsahem se vypořádal v rámci rozhodnutí o odvolání. Městský soud neshledal, že by tímto postupem překročil svá oprávnění v odvolacím řízení nebo že by neumožnil žalobkyni uplatnit její práva, dospěl však k závěru, že bylo pochybením stěžovatele, pokud nedošlo k výše popsanému postupu v rámci daňové kontroly. Právě tento závěr považuje stěžovatel za zjevně nesprávný. Daňové řízení tvoří jeden celek, přičemž rozhodující je pravomocné rozhodnutí o vyměření daně. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Pokud městský soud konstatoval, že odůvodnění výzvy k odstranění pochybností nemělo náležitosti dle § 89 daňového řádu, neboť neobsahovala dostatečně určitě vymezené zdanitelné plnění, ke kterým se pochybností vztahovaly, představuje taková vada vadu odstranitelnou v daňovém řízení; i v této souvislosti odkázal na judikaturu zdejšího soudu.

[9] Za zjevně nesprávný označil stěžovatel i závěr městského soudu, dle kterého postup k odstranění pochybností pokračoval i po vydání platebního výměru a ohraničoval tak i jeho postup v odvolacím řízení. Uvedl, že i za situace, kdy je povinnost odstranit procesní vadu uložena správci daně, děje se tak v rámci odvolacího řízení, přičemž tyto úkony jsou přičitatelné odvolacímu orgánu. Nelze tak o nich uvažovat jako o úkonech prováděných v rámci formálně ukončeného postupu k odstranění pochybností. Stran vlivu pochybení správce daně, spočívajícího v tom, že k prověření daňových povinností žalobkyně nevyužil jiný, v dané situaci vhodnější institut než postup k odstranění pochybností, odkázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 - 28, ve kterém zdejší soud dospěl k závěru, dle kterého „[d]*ovozovat za pomoci tzv. 'doktríny ovoce z otráveného stromu', že skutková zjištění pocházející z excesivně protrahovaného postupu k odstranění pochybností jsou*

jen a pouze z tohoto důvodu pro stanovení daně nepoužitelná, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů". Dle stěžovatele tento právní názor dopadá i na nyní projednávanou věc, neboť i zde bylo městským soudem vytýkané pochybení spatřováno v tom, že postup k odstranění pochybností nebyl od počátku nahrazen daňovou kontrolou. Dle stěžovatele však městský soud nepřihlédl k dokazování, jež proběhlo v rámci daňového řízení a nemohl tak zhodnotit, zda měla žalobkyně dostatek prostoru, aby mohla rozporovat skutková zjištění a právní názor daňových orgánů.

[10] V další námitce stěžovatel předložil k posouzení otázku, zda patnáctidenní lhůta pro podání návrhu na pokračování v dokazování počíná bez dalšího běžet ode dne, kdy byla žalobkyně seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 1 daňového řádu, nebo až ode dne, kdy byla o právu takový návrh podat výslovně poučena. Městský soud dle názoru stěžovatele běh této lhůty nesprávně odvíjel až od data poskytnutí kompletního poučení (tedy od 17. 7. 2015); nikoli od sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu, tedy v daném případě od 13. 7. 2015, kdy byl žalobkyni doručen úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností. Dle stěžovatele seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností neprobíhá formou rozhodnutí, kterým by správce daně vyzýval daňový subjekt k nějaké reakci nebo mu za tímto účelem stanovoval nějakou lhůtu. Ustanovení § 90 odst. 1 daňového řádu předpokládá sepsání protokolu či úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností, který je povinen správce daně daňovému subjektu dle § 90 odst. 2 daňového řádu sdělit. Právo daňového subjektu podat v reakci na sdělení návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedené dalších důkazních prostředků pak vychází z § 90 odst. 2 daňového řádu. Zákon nestanoví, že daňový subjekt musí být o tomto právu výslovně poučen, nebo že by absence tohoto poučení měla vliv na běh této lhůty. Byť je nutné považovat vydání platebního výměru před uplynutím této lhůty za nezákonný postup správce daně, nelze dle stěžovatele zcela odhlédnout od skutečnosti, že k jeho doručení došlo po marném uplynutí této lhůty, aniž by žalobkyně návrh dle § 90 odst. 2 daňového řádu podala. Pochybení správce daně tak z materiálního hlediska nemohlo mít na právo žalobkyně navrhnout pokračování v dokazování podstatný vliv.

[11] Právní názor městského soudu, že pokud daňový subjekt podá návrh na pokračování dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu, je správce daně bez dalšího povinen zahájit daňovou kontrolu, označil stěžovatel s odkazem na § 90 odst. 3 daňového řádu, za nesprávný. Toto ustanovení totiž stanoví správci daně pořádkovou lhůtu 15 dní pro vydání rozhodnutí o stanovení daně za předpokladu, že neshledá důvody pro pokračovaní v řízení. Otázka, zda správce daně *„překlopí"* postup k odstranění pochybností do daňové kontroly, je tudíž výsledkem správního uvážení, nikoli automatickým následkem podání návrhu dle § 90 odst. 2 daňového řádu. Ani podání návrhu proto bez dalšího neznamená, že by se daňová kontrola měla stát obligatorní součástí daňového řízení.

[12] Stěžovatel dále v souvislosti s daňovou kontrolou doplnil, že vyměřovací daňové řízení bylo v daném případě zahájeno řádným daňovým přiznáním, jež podala žalobkyně. Nejednalo se tedy o případ, kdy by došlo k vyměření daně z moci úřední, ke které mu

může dle § 143 odst. 3 daňového řádu dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly tak nepředstavovalo nutnou podmínku pro vydání platebního výměru.

[13] Stěžovatel připomněl, že ve svém rozhodnutí sám dospěl k závěru, že postup správce daně při ukončení postupu k odstranění pochybností nebyl v souladu se zákonem. Toto procesní pochybení však dle jeho názoru nemělo negativní dopad na procesní práva žalobkyně, neboť v rámci odvolacího řízení byly vypořádány její námitky, provedeny navrhované svědecké výpovědi a byla s hodnocením provedeného dokazování řádně seznámena. Před vydáním samotného rozhodnutí jí byla daná možnost, aby se ke komplexnímu hodnocení daného případu vyjádřila a navrhla další důkazní prostředky, což ostatně učinila.

[14] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel namítl, že pokyny městského soudu pro další řízení, obsažené v odstavci 61 napadeného rozsudku, jsou právně neuskutečnitelné. Uvedl, že není orgánem Finanční správy České republiky, do jehož věcné působnosti spadá provádění kontrolních postupů při správě daní. Vysvětlil, že jeho postup při zjišťování skutkového stavu a dokazování je limitován zákonnými ustanoveními o daňovém řízení. Může daňový subjekt např. vyzvat k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řízení, nečiní tak ale v rámci daňové kontroly. Doplnění dokazování a seznámení daňového subjektu se zjištěnými skutečnostmi a právním názorem odvolacího orgánu, jakož i poskytnutí prostoru pro další vyjádření či důkazní návrhy upravuje v tomto případě § 115 daňového řádu. Jelikož je právní názor, jímž by se stěžovatel měl v dalším řízení dle § 78 odst. 5 s. ř. s. řídit, založen na provedení právně neuskutečnitelných úkonů, má stěžovatel za to, že napadený rozsudek trpí vadou nesrozumitelnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[15] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[17] Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, dle kterého měl správce daně v nyní projednávané věci zahájit daňovou kontrolu. Jak plyne ze shora provedeného shrnutí napadeného rozsudku (viz odstavec [4] až [6] tohoto rozhodnutí), městský soud tento závěr opřel o několik úvah. Předně konstatoval, že výzva k odstranění pochybností nebyla dostatečné konkrétní a již z jejího obsahu vyplynulo, že správce daně hodlal prověřit správnost a pravdivost daňového tvrzení žalobkyně za rozhodné období v plném rozsahu. Dále dovodil, že správce daně široce překročil možnosti postupu k odstranění pochybností, a to jak z hlediska časového, tak i věcného. Konečně, městský soud uvedl, že zkrácením lhůty k podání návrhu na doplnění dokazování správce daně zásadním způsobem zasáhl do práv žalobkyně, neboť pokud daňový subjekt podá návrh

na pokračování řízení a navrhne doplnění dokazování, je správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu.

[18] K samotné výzvě k odstranění pochybností městský soud uvedl, že: „[s]*právce daně vyjádřil pochybnosti, zda k vykázaným plněním skutečně došlo a zda nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zda uskutečněná plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet byla přiznána v souladu s § 64 a násl. zákona o DPH. Ve výzvě chybí konkretizace zdanitelných plnění, ohledně kterých pochybnosti vznikly. Vznik těchto blíže nespecifikovaných pochybností správce daně odůvodnil tím, že žalobce nemá provozovnu a jeho sídlo je na virtuální adrese. V tomto ohledu lze označit důvody pochybností za dostatečně konkrétní, nicméně z obsahu citované výzvy vyplývá, že správce daně nehodlal odstranit konkrétní pochybnost jednoduchým úkonem*“. Výzvu k odstranění pochybností tak městský soud označil za konkrétní, pokud jde o důvody pochybností, zároveň uvedl, že v ní chyběla konkretizace zdanitelných plnění.

[19] Byť v rámci dalšího právního posouzení městský soud pouze stručně uvedl, že „[z]*e stručného vylíčení průběhu daňového řízení je zřejmé, že správce daně dalece, a to jak z hlediska časového tak i věcného, překročil možnosti postupu k odstranění pochybností*“, lze se v tomto případě s jeho názorem ztotožnit. Rozsah provedeného šetření opravdu svědčí o tom, že v dané věci měl správce daně zvolit vhodnější kontrolní postup. Ostatně, sám stěžovatel argumentačně cílí zejména na *vliv* nezahájení daňové kontroly namísto postupu k odstranění pochybností na zákonnost celého daňového řízení a rozhodnutí o odvolání. Z obsahu kasační stížnosti totiž neplyne, že by stěžovatel polemizoval se závěry městského soudu, jež se týkají jeho závěru o nevhodnosti zvoleného kontrolního postupu. Pro úplnost lze dodat, že sám stěžovatel v rozhodnutí o odvolání uvedl, že „*v daném případě sice správce daně prvního stupně měl s ohledem na rozsáhlost prováděného dokazování přejít do daňové kontroly, avšak to, že tak neučinil, nemělo žádný procesní dopad na procesní práva odvolatele v průběhu provedeného dokazování a potažmo ani na zjištěnou a stanovenou daň*“ (odstavec [84] rozhodnutí o odvolání). Již v odvolacím řízení tak stěžovatel konstatoval, že v nyní posuzovaném případě bylo na místě, aby správce daně zvolil adekvátnější procesní prostředek, než postup k odstranění pochybností. Otázkou tak zůstává procesní dopad nesprávně zvoleného kontrolního postupu (postupu k odstranění pochybností) na zákonnost rozhodnutí o odvolání.

[20] Právě námitka nesprávného posouzení právní otázky dopadu nezákonnosti postupu k odstranění pochybností na zákonnost rozhodnutí o odvolání představuje stěžejní kasační námitku. Stěžovatel správně namítl, že daňové řízení představuje jeden celek, přičemž rozhodující je až rozhodnutí o vyměření daně. V kasační stížnosti stěžovatel mj. uvedl, že „[m]*ěstský soud dospěl v bodě 55. kasační stížností napadeného rozsudku k závěru, že odůvodnění výzvy k odstranění pochybností neobsahovalo náležitosti vyžadované po něm § 89 daňového řádu, tedy v nich nebyla dostatečné určitě vymezena zdanitelná plnění, ke kterým se tyto pochybnosti vztahují. Právě taková vada ovšem představuje vadu odstranitelnou v odvolacím řízení, jak o tom výslovně pojednává již odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016 - 37*“.

[21] Ve stěžovatelem uváděném rozhodnutí č. j. 3 Afs 28/2016 - 37 Nejvyšší správní soud posuzoval procesní situaci, kdy odvolací orgán po zrušení jeho předchozího rozhodnutí krajským soudem a vrácení věci k novému rozhodnutí, vydal v režimu § 92 odst. 4 daňového řádu výzvu k prokázání skutečností, ve které oproti dříve vydané výzvě k odstranění pochybností podstatněji popsal, co v průběhu daňového řízení zjistil, v čem spočívaly jeho pochybnosti a jakým způsobem je měl žalobce v tehdejší věci osvětlit. Zdejší soud přitom konstatoval, že *„nemá (...) pochyb o tom, že procesní úprava odvolacího řízení (§ 114 až § 116 daňového řádu) takový postup nejen nevylučuje, ale naopak předpokládá“*. Dále uvedl, že *„zákon v odvolacím řízení předpokládá pouze změnu prvoinstančního rozhodnutí [§ 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu], zrušení tohoto rozhodnutí, za současného zastavení řízení [§ 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu] a konečně zamítnutí odvolání a potvrzení odvoláním napadeného rozhodnutí [§ 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Odvolací orgán tedy nemůže odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení (potažmo k odstranění vad a k vydání nového rozhodnutí), jak by odpovídalo principu kasace; takový postup je předvídán pouze výjimečně, například tam, kde k vydání rozhodnutí v prvním stupni nemělo vůbec dojít (například v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně). Odvolací daňové řízení je naopak konstruováno na apelačním principu, který úzce souvisí se zájmem na rychlém a hospodárném průběhu daňového řízení. Z uvedeného je tedy zřejmé, že i vady v řízení před správcem daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (nevyužije-li správce daně možnost autoremendury za podmínek vyplývajících z ustanovení § 113 daňového řádu, či není-li mu takový postup uložen odvolacím orgánem postupem dle § 116 odst. 3 daňového řádu). Odstraňuje-li odvolací orgán vady řízení, jimiž bylo zatíženo řízení v první instanci, disponuje logicky i stejnými procesními oprávněními, jakými disponoval správce daně. I za situace, kdy je povinnost odstranit procesní vadu uložena správci daně, děje se tak stále v rámci odvolacího řízení; i tyto úkony jsou tedy přičitatelné odvolacímu orgánu. Restriktivní interpretace § 115 odst. 1 daňového řádu, podle níž by odvolací správce daně nebyl oprávněn napravit vady způsobené správcem daně v první instanci, by tak nastolila neřešitelnou procesní situaci, která jistě nebyla zákonodárcem zamýšlena.“*

[22] V nyní projednávané věci dle Nejvyššího správního soudu tedy nepostačuje pouze obecný závěr městského soudu o tom, že ve věci měla být zahájená daňová kontrola, nýbrž je nezbytné zabývat se dalším vývojem daňového řízení jakožto celku. Pokud stěžovatel namítá, že městský soud nepřihlédl k dokazování, které proběhlo v celém daňovém řízení včetně řízení odvolacího, a nemohl tak ani zhodnotit, zda účastník řízení měl dostatek prostoru, aby mohl účinně rozporovat skutková zjištění a právní názor správních orgánů, je tato námitka důvodná. Stěžovatel správně dovodil, že pokud napravil vady, kterých se při zjišťování skutkového stavu dopustil správce daně, přičemž žalobkyní se všemi skutkovými a právními závěry dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil a umožnil se jí k nim vyjádřit, postupoval v souladu se zákonem. Jinými slovy, vytýkané vady byly zhojeny v rámci odvolacího daňového řízení. Stěžovatel seznámil žalobkyní se skutečnostmi zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení a zároveň ji vyzval k vyjádření a případnému návrhu na dokazování výzvou ze dne 10. 6. 2016. Žalobkyně tohoto práva využila a vyjádřila se prostřednictvím podání ze dne 23. 6. 2016, které stěžovatel zaevidoval dne 29. 6. 2016 a s jehož obsahem se vypořádal v rámci

rozhodnutí o odvolání. Pokud jde o samotnou nesprávnost zvoleného kontrolního postupu, stěžovatel správně poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 74/2016 - 28 (viz odstavec [9] výše). Ačkoliv se stěžovatel (jak již bylo uvedeno výše) v kasační stížnosti nepouštěl do polemiky týkající se vhodnosti zvoleného kontrolního postupu, lze mu dát za pravdu, že městský soud nepřihlédl k provedenému dokazování a potažmo ani nehodnotil, zda měla žalobkyně dostatečný prostor, aby mohla rozporovat skutková zjištění a právní názor daňových orgánů.

[23] Zjednodušený přístup městského soudu k posouzení věci, který se zaměřil na nesprávnost zvoleného kontrolního postupu bez posouzení dalších souvislostí, se odrazil i ve formulaci závazného právního názoru městského soudu, jenž v odstavci 61 napadeného rozsudku uvedl: *„daňové řízení bylo vedeno v rozporu s daňovým řádem a napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nezákonné. Z tohoto důvodu je podle § 78 odst. 1 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na žalovaném nyní bude, aby učinil kroky, jimiž bude daňové řízení dáno do souladu s daňovým řádem a se žalobcem bude ve věci provedena řádná daňová kontrola se zachováním všech jeho procesních práv“*.

[24] Pokud stěžovatel namítá, že není orgánem Finanční správy České republiky, do jehož věcné působnosti spadá provádění kontrolních postupů při správě dané, lze tomuto tvrzení přisvědčit. Uvedené má přitom původ v samotné koncepci odvolacího daňového řízení zakotveného v ustanovení § 115 a násl. daňového řádu. Dle této úpravy nemůže odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. Jak správně doplňuje stěžovatel, odvolací orgán může daňový subjekt v daňovém řízení např. vyzvat k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řízení, nečiní tak ale v rámci daňové kontroly. Městský soud ostatně (jak správné poukázal i stěžovatel) chybuje i na dalším místě napadeného rozsudku, když odlišně časově ohraničuje postup k odstranění pochybností. Nejdříve totiž v odstavci 56 napadeného rozsudku uvedl, že „[p]*ostup k odstranění pochybností byl zahájen 13. 8. 2012 a ukončen doručením seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností 17. 7. 2015“*, následně v odstavci 60 nesprávně uzavřel, že „[z]*a zhojení vadného postupu správce daně nelze pokládat otevření dokazování v odvolacím řízení, neboť i to bylo vedeno v rámci postupu k odstranění pochybností“*.

[25] Nejvyšší správní soud musí závěrem korigovat i další právní názor vyslovený v napadeném rozsudku, dle kterého pokud daňový subjekt podá návrh na pokračování v řízení a navrhne doplňování dokazování, je správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu. Tento závěr nicméně neodpovídá dikci § 89 odst. 4 daňového řádu: „[s]*právce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.* Pokud městský soud dovodil, že v případě, kdy by žalobkyně návrh na dokazování podala, měl správce daně povinnost zahájit daňovou kontrolu, není tato úvaha správná. Konečně, pokud jde o otázku počátku běhu lhůty pro podání návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu, a o posouzení, zda je pro počátek běhu této lhůty rozhodující okamžik (i) kdy se žalobkyni dostalo ze strany stěžovatele poučení o možnosti tento návrh podat (tedy ode dne doručení sdělení výsledku

postupu k odstranění pochybností dne 17. 7. 2015), nebo (ii) ode dne doručení úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností (tj. 13. 7. 2015), Nejvyšší správní soud uvádí, že řešení této otázky nemá na posouzení věci vliv, neboť lhůta 15-ti dnů pro podání návrhu na pokračování dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu neuplynula dříve, než správce daně vydal ve věci platební výměr. Ať už by se počátek běhu této lhůty odvíjel od jakéhokoliv z výše uvedených dat, správce daně pochybil vydáním platebního výměru před jejím uplynutím (21. 7. 2015) a dodáním platebního výměru zasáhl do právní sféry žalobkyně (24. 7. 2015). I v tomto případě však zůstává stěžejní, že procesní pochybení bylo zhojeno dalším postupem stěžovatele v odvolacím řízení.

[26] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším průběhu řízení se tak městský soud bude zabývat posouzením vznesených věcných žalobních námitek. V novém rozhodnutí městský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. května 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu