



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **DF STAVBY, s. r. o.**, se sídlem Letkov 165, zastoupen JUDr. Pavlem Šímou, advokátem se sídlem Radobyčická 8, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2014, čj. 15037/14/5000-14203-711413, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 11. 2015, čj. 57 Af 33/2014 – 61,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 11. 2015, čj. 57 Af 33/2014 – 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 9. 11. 2010 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 11. 12. 2013 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, kterými žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2008 daňovou povinnost vyšší o 3.385.200 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 677.040 Kč (platební výměr čj. 1648106/13/2301-24903-400595), a za zdaňovací období roku 2009 daňovou povinnost vyšší o 4.982.200 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 996.440 Kč (platební výměr čj. 1648111/13/2301-24903-400595).

[2] Žalobce podal proti těmto platebním výměrům odvolání z důvodu, že již uplynula lhůta pro vyměření stanovených daní. S touto námitkou se žalovaný neztotožnil a v záhlaví specifikovaným rozhodnutím odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, ve které namítal jednak uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření předmětných daní a dále také podjatost zaměstnanců správce daně, nesprávný postup úředních osob při daňové kontrole a nesprávné vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Uvedené žalobní námitky neshledal krajský soud důvodnými.

[4] Krajský soud však považoval za důvodnou námitku týkající se závěru žalovaného, že při přezkoumání platebních výměrů nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem v odvolání neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Odkázal přitom na § 114 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ze kterého dovedl, že žalovaný byl povinen v rámci odvolacího řízení mimo námitku uplatněnou v odvolání přezkoumat také námitky uplatněné v žádosti žalobce ze dne 17. 12. 2013 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Dle krajského soudu měl žalovaný jako odvolací orgán prověřit skutečnosti zde žalobcem tvrzené jako nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobcem neuplatněné v odvolání ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu, ale přesto skutečnosti, které vyšly najevo po vydání dodatečných platebních výměrů, a jež mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Byť žalobce nevyjádřil toto pochybení v žalobě zcela pregnantně a svoji argumentaci v tomto smyslu zopakoval i při jednání soudu, je nutno vycházet z obsahu žaloby a z vyjádření žalobce při jednání soudu, kde popsal tuto svoji námitku týkající se vyřízení jeho stížnosti ze dne 19. 11. 2013 rozhodnutím ředitelky správce daně ze dne 29. 11. 2013, proti němuž ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu brojil, velice dobře. Žalobce zde uplatnil námitky, které následně učinil součástí žaloby (zejména šlo o argumentaci, že mu nebyl dán prostor k vyvrácení pochybností správce daně a unesení svého důkazního břemene). Krajský soud tedy uzavřel, že žalovaný měl tyto námitky učinit součástí odůvodnění rozhodnutí. Nelze totiž dospět k závěru, že stížnost podaná dle § 261 daňového řádu je nedůvodná, a přezkoumat odvolání jen v rozsahu namítaného uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. Soud by pak byl postaven do situace, kdy by v podstatě musel přezkoumávat zákonnost zprávy o daňové kontrole, aniž by se s námitkami žalobce vůči daňové kontrole předtím vypořádal žalovaný jako odvolací orgán. Soudu tak v současné době nejsou známy závěry žalovaného o těchto námitkách, které by se mohly stát součástí soudního přezkumu. Žalovaný proto porušil § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu a toto procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud tedy napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

II. Argumentace kasační stížnosti

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Namítl, že jeho vytýkané pochybení není konkrétně uvedeno v žádné z žalobních námitek, a soud tak sám nad rámec žalobních bodů dovozuje skutkové a právní důvody, které by mohly svědčit o procesním pochybení stěžovatele a možném vlivu na zákonnost jeho rozhodnutí. Účastník řízení v žalobě nenamítal, že se stěžovatel v rámci odvolacího řízení měl vypořádat a přezkoumat námitky uplatněné v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, ani že by z uvedeného důvodu považoval rozhodnutí stěžovatele za nezákonné či nicotné. Tuto námitku neuvedl ani při jednání u soudu.

[7] Stěžovatel je přesvědčen, že postupoval v souladu s § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. Nesouhlasí s názorem soudu, že by součástí odůvodnění jeho rozhodnutí mělo být také vypořádání se s námitkami týkajícími se výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti, navíc

když tyto námitky nebyly shledány důvodnými, o čemž byl účastník vyrozuměn před vydáním rozhodnutí o odvolání. Nemohlo se tak jednat o nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Pokud se navíc žalobce domníval, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena či prošetřena, měl svoje námitky uplatnit v rámci odvolacího řízení, případně podáním zásahové žaloby, což ovšem neučinil.

[8] Dále stěžovatel shrnul časový sled událostí v daňovém řízení, ze kterého je zřejmé, že odvolací orgán v době rozhodování měl k dispozici úplný správní spis a byl seznámen se způsobem vyřízení žádosti o prošetření stížnosti. Pro dokreslení situace stěžovatel zmínil, že se námitkami uplatněnými ve stížnosti a v žádosti o prošetření jejího vyřízení podrobně zabýval v rozhodnutích o odvolání žalobce proti platebním výměrům týkajícím se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí roku 2008, období leden až prosinec roku 2009 a období leden až září 2010, přičemž konstatoval jejich nedůvodnost. Tato jeho rozhodnutí jsou nyní předmětem dosud neskončeného soudního řízení.

[9] Stěžovatel tedy námitky neuplatněné v odvolání prošetřil v rámci podané stížnosti, přičemž vyrozuměním o prošetření stížnosti byl účastník řízení odkázán na možnost uplatnit je formou odvolání proti platebním výměrům, tedy jiným a silnějším prostředkem ochrany ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu. Žalobce podal odvolání jakožto dispozitivní úkon, ve kterém určil rozsah přezkumu dle § 114 odst. 2 daňového řádu, zároveň podal žádost o prošetření vyřízení stížnosti. Konkurenci institutů odvolání a prošetření vyřízení stížnosti nelze pomíjet a jejich účel směřovat.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující pro věc rozhodné skutečnosti. Žalobce podal ke správci daně stížnost (dle § 261 odst. 1 daňového řádu) ze dne 19. 11. 2013 na postup správce daně při daňové kontrole. V ní tvrdil podjatost zaměstnanců správce daně, kteří u něj prováděli daňovou kontrolu, a jejich nesprávný postup při provádění daňové kontroly. Tuto stížnost vyhodnotil správce daně jako nedůvodnou (viz Vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 29. 11. 2013). Následně žalobce podal žádost ze dne 17. 12. 2013 o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, ve které dále rozvedl důvody podjatosti zaměstnanců správce daně, pochybení správce daně spočívající v bezdůvodném odmítnutí doplnění dokazování a jeho dalším nesprávném postupu. Žalovaný shledal tuto žádost taktéž nedůvodnou (viz vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti doručené žalobci dne 3. 2. 2014). Ve svých odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 žalobce namítl toliko uplynutí prekluzivní lhůty pro pravomocné stanovení daně.

[13] Stěžovatel předně namítal, že soudem vytýkané pochybení nebylo součástí žalobních námitek a krajský soud tak vybočil z dispoziční zásady. Tuto námitku však Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. Ztotožňuje se totiž se závěrem krajského soudu, že ač žalobce tuto námitku nevyjádřil v žalobě zcela jednoznačně, z jejího obsahu ji lze dovodit. Žalobce konkrétně uvedl, že nepovažuje za správné zjištění žalovaného, že při přezkoumání napadených rozhodnutí nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobcem v odvolání neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Žalobce v této souvislosti upozornil,

že byl v průběhu daňové kontroly zkrácen na svých právech a řízení bylo postiženo značnými procesními vadami; na tato pochybení žalobce poukazoval a podával stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Z těchto žalobních tvrzení je zřejmé, že výtky žalobce směřovaly i proti tomu, že se stěžovatel v napadeném rozhodnutí s těmito procesními pochybeními správce daně nevypořádal.

[14] Dále je třeba zodpovědět otázku, jestli námitky uplatněné v žádosti žalobce ze dne 17. 12. 2013 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně měl stěžovatel, coby orgán rozhodující o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, vypořádat i ve svém rozhodnutí o odvolání.

[15] Podle § 114 odst. 2 daňového řádu platí: *„Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Podle odst. 3 tohoto ustanovení *„[v]yjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověř“.*

[16] Postup odvolacího orgánu v daňovém řízení koresponduje se základním cílem správy daní stanoveným v § 1 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je správa daně postup, *„jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“.* Daňový řád tak, na rozdíl od předchozího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jehož cílem bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (viz § 2 odst. 2 tohoto zákona), upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální. Ke změně základního cíle správy daně se již Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 – 46, kde uvedl: *„Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat“.*

[17] Výkladem ustanovení § 114 odst. 3 daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 6. 3. 2014, čj. 9 Afs 96/2013 – 28, kde uvedl, že odvolací orgán musí v odůvodnění svého rozhodnutí zohlednit veškeré odvolací námitky, ale i další neuplatněné skutečnosti, ty však jen vyjdou-li najevo, jde-li o *„nesprávnosti nebo nezákonnosti“* a mohou-li mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Pokud jsou tyto podmínky kumulativně splněny, je odvolací orgán povinen k uvedeným skutečnostem z úřední povinnosti přihlížet.

[18] V posuzovaném případě je zřejmé, že v řízení o odvolání vyšly najevo další skutečnosti v odvolání neuplatněné. Těmito skutečnostmi byla tvrzená procesní pochybení správce daně při daňové kontrole, proti kterým žalobce brojil ve stížnosti ze dne 19. 11. 2013 a v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 17. 12. 2013. Tyto skutečnosti se prokazatelně dostaly do sféry stěžovatele (což stěžovatel ani nijak nezpochybňuje), neboť žádost žalobce ze dne 17. 12. 2013 sám vyřizoval, a to ještě před vydáním napadeného rozhodnutí o odvolání. Soud dále připouští, že tvrzené skutečnosti – v případě, že by byly důvodné – mohly představovat nesprávnosti nebo nezákonnosti, které mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. V projednávané věci je však třeba zohlednit, že se stěžovatel uvedenými skutečnostmi zabýval již v rámci vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, jež předcházelo vydání rozhodnutí o odvolání, a shledal je nedůvodnými. Z pohledu stěžovatele se tak o nesprávnosti nebo nezákonnosti, jež mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, nemohlo jednat. Je totiž nepochybné, že stěžovatel by tyto námitky v rozhodnutí o odvolání posoudil totožně

jako ve vyřízení žádosti a pouze by tak zopakoval své odůvodnění zde uvedené, případně na něj odkázal. Trvat však na takovém postupu odvolacího orgánu, který by v rozhodnutí o odvolání pouze zopakoval argumentaci svědčící o nedůvodnosti žalobcových námitek, považuje Nejvyšší správní soud za přepjatě formální a nadbytečné.

[19] Za opodstatněnou ovšem nelze nepovažovat argumentaci stěžovatele, že se uvedenými námitkami již zabýval a shledal je nedůvodnými v řízeních o odvolání proti platebním výměrům týkajícím se jiných zdaňovacích období, případně jiné daně žalobce. Jedná se totiž nezávislá daňová rozhodnutí (byť vycházející ze stejné daňové kontroly), jejichž odůvodněním nelze případně nahrazovat odůvodnění nyní napadeného rozhodnutí. Toto tvrzení však stěžovatel uvedl spíše pro dokreslení situace.

[20] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že stěžovatel v daném případě nebyl povinen se z úřední povinnosti v rozhodnutí o odvolání zabývat také námitkami v tomto odvolání neuplatněnými, které shledal nedůvodnými již v rámci vyřízení žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně. Kasační námitka týkající se nezákonnosti posouzení této otázky soudem je proto důvodná.

[21] Jiná by byla taková situace, kdy by žalobce například podal několik stížností na postup správce daně, které by jednotlivě sice nebyly stěžovatelem shledány důvodnými, avšak ve svém souhrnu by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. V takovém případě by bylo možno dojít k závěru, že se stěžovatel měl uvedenými najevo vyššími skutečnostmi z úřední povinnosti zabývat. V posuzovaném případě však nebylo pochyb o tom, že by stěžovatel vyhodnotil žalobcovy námitky stejně jako ve vyřízení žádosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, tedy jako nedůvodné.

[22] Je třeba dodat, že pokud žalobce s posouzením námitek uplatněných v jeho stížnosti a v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nesouhlasil, mohl se bránit žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s. O soudní ochranu proto připraven nebyl. Žalobce také mohl znovu uplatnit své námitky v odvolání proti dodatečným platebním výměrům (případně je i rozvést), čímž by si zajistil, že odvolací orgán by se jimi v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu musel zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[23] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitku stěžovatele týkající se jeho povinnosti vypořádat se s námitkami, jež shledal nedůvodnými již v rámci vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně, důvodnou. Proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. března 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu