



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Jany Brothánkové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Mfirm s. r. o.**, se sídlem Zábřežská 69/41, Šumperk, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem AK Šaldova 466/34, Praha 8 – Karlín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**, se sídlem Lazecká 545/22, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 16. 3. 2016, č. j. 65 Af 13/2016 - 11,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále stěžovatel) se žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného, kterým mu byla k žádosti prodloužena lhůta pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a návrhu na jeho doplnění (stěžovatel žádal o prodloužení lhůty do 30. 3. 2016, žalovaný rozhodl o prodloužení lhůty pouze do 22. 1. 2016). Krajský soud žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 68 písm. e) a 70 písm. c) s. ř. s. jako nepřípustnou s tím, že napadené rozhodnutí toliko upravuje vedení řízení. Současně krajský soud konstatoval, že možný nezákonný postup při rozhodování o prodloužení lhůty může stěžovatel následně namítat v rámci odvolacího daňového řízení; v případě nespokojenosti s vypořádáním této námítky odvolacím orgánem, může stěžovatel uvedený postup následně napadat v žalobě proti rozhodnutí ve věci samé, tj. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti případně vydanému platebnímu výměru.

Stěžovatel podal proti usnesení krajského soudu kasační stížnost, v níž uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Namítá, že krajský soud neposoudil, zda rozhodnutí o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění výrazným způsobem nezasahuje do jeho práv. I když není daňový subjekt povinen se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit v rámci daňové kontroly, v jeho zájmu je se vyjádřit, neboť zpráva o daňové kontrole

nahrazuje odůvodnění rozhodnutí, které je na základě kontroly vydáno. Nadto daňový řád v § 86 odst. 2 písm. b) a odst. 3 písm. c) a e) hovoří současně o právu i povinnosti daňového subjektu, co se týče předkládání a navrhování důkazních prostředků, což platí i pro vyjádření. Z § 88 odst. 3 daňového řádu rovněž vyplývá prvek koncentrace; nedojde-li totiž na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontroly, nelze již v rámci projednání zprávy o kontrole navrhopvat jeho další doplnění, z uvedeného vyplývá, že se jedná o výrazný zásah do práva daňového subjektu. Je tedy nutno mít postaveno najisto, zda prodloužená lhůta byla prodloužena zákonným způsobem, pokud ne, může to mít závažný dopad do celého řízení.

Stěžovatel poukazuje na to, že kasační soud dospěl např. v rozsudku ze dne 28. 6. 2012, č. j. 9 Afs 57/2011 - 183, k tomu, že i výzvy, jimiž se upravuje vedení řízení je soud povinen přezkoumat. Stěžovatel je přesvědčen, že byť v případě odkazovaného rozsudku výzvou bylo zasazeno do hmotného práva, může být zasazeno do práva stěžovatele i rozhodnutím procesní povahy jako je rozhodnutí o prodloužení lhůty, a to konkrétně do práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout důkazy či důkazní prostředky. Stěžovatel má za to, že usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby je nezákonné a navrhuje, aby je Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ztotožnil s usnesením krajského soudu a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Pokud stěžovatel odkazuje na věc sp. zn. 9 Afs 57/2011, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tak činí zcela nepřipadně, neboť skutkové i právní okolnosti zde projednávané věci se zásadně lišily. Výzvou vydanou v odkazované věci měly být odstraněny vady průvodních dokladů k dopravě vybraných výrobků spočívající ve změně zařazení dopravovaných tabákových výrobků v předmětu daně z tabákových výrobků dle § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních z kategorie „doutníky“ do kategorie „tabák ke kouření“. Tomu měla odpovídat rovněž změna výše zajištění daně podle § 104 zákona o spotřebních daních. Neodstraněním vytýkaných vad nastala situace, jako by stěžovatelka průvodní doklady pro dopravu vůbec nepředložila. Ve svém důsledku je tedy nesplnění výzvy překážkou vydání souhlasu k dopravě tabákových výrobků a realizace dopravy samotné. Naopak, jak konstatoval zdejší soud, pokud by stěžovatelka výzvám vyhověla, závazně by pro dané řízení zařadila dopravované tabákové výrobky do jedné z kategorií předmětu daně z tabákových výrobků a zavázala se k poskytnutí zajištění daně ve změně výši. Nejvyšší správní soud tak zde dospěl k závěru, že výzvami vydanými celním úřadem byla stěžovatelce uložena povinnost, která je způsobilá vyvolat závažné důsledky nejen jejím nesplněním, ale též splněním.

V případě stěžovatele mu však nebyla uložena povinnost, jejíž splnění či nesplnění by zasáhlo do jeho práva hmotného. Tak by tomu bylo, pokud by zpráva o daňové kontrole nebyla se stěžovatelem vůbec projednána. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 78, uvedl: „*Pokud není zpráva o daňové kontrole s daňovým subjektem projednána, jde o zásadní zásah do práv daňového subjektu, umocněný tím, že daňové rozhodnutí, jímž je mu na základě výsledků daňové kontroly ukládána dodatečná daňová povinnost, nemusí být odůvodněno.*“ Stěžovatel však takovou vadu netvrdí a proti postupu správce daně v tomto směru nebrojí, ale nesouhlasí pouze se lhůtou, která mu byla správcem daně na jeho žádost dodatečně, nad rámec původně stanovené lhůty, poskytnuta. Správce daně tak stěžovateli neodňal žádná z práv, která stěžovatel zmiňuje, tj. zejména právo na předkládání a navrhování důkazních prostředků. Toto právo ve smyslu § 86 odst. 2 písm. b) a c) daňového řádu ostatně stěžovateli

pokračování

náleží po celou dobu provádění daňové kontroly; tato končí ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu až podpisem zprávy.

Stěžovatel má pravdu, poukazuje-li na to, že 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 změně výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhaná 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 nespátňuje jakýkoli nepřípustný zásah do práva daňového subjektu, jak tvrdí stěžovatel.

Zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, není ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Zpráva o kontrole je rovněž pouze jedním z několika možných důkazních prostředků, není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, jedná se pouze o procesní úkon, resp. o postup, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně. Představuje pouze souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací resp. doměřovací řízení. Výsledky daňové kontroly však ještě nemusejí nutně směřovat k vydání rozhodnutí ve věci samé, resp. k doměření daně, resp. vydání platebního výměru, tj. rozhodnutí, které by do hmotných práv stěžovatele zcela jistě zasáhlo. Tím méně lze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. jeden z možných procesních úkonů v rámci daňové kontroly (zde rozhodnutí správce daně o prodloužení lhůty k vyjádření se ke kontrolním zjištěním v rámci ještě neukončené daňové kontroly).

Pokud na základě zprávy o kontrole, jakožto jednoho z důkazních prostředků, dojde k doměření daně, přitom by její provedení (a to nejen v rovině dokazování, ale včetně např. odnětí procesních práv daňovému subjektu, mělo-li by to vliv na výsledek kontroly) bylo v rozporu se zákonem, může stěžovatel uplatnit své výhrady v tomto směru v rámci odvolání, resp. následné správní žaloby; tím spíše nepožaduje-li zákon platební výměr vydaný na základě daňové kontroly odůvodňovat. Nelze totiž pominout, že obecným požadavkem na každé správní rozhodnutí je odůvodnění. Daňový řád výslovně připouští, že platební výměr, který je typickým daňovým rozhodnutím sui generis, se neodůvodňuje (§ 147 odst. 1). Nutno však vycházet z toho, že tímto rozhodnutím (platebním výměrem, kterým se daň vyměřuje, resp. doměřuje) jsou ukládány osobám určité povinnosti, přitom je zpravidla zasahováno do ústavně garantovaného práva na vlastnictví. Je proto nutno, aby bylo jejich uložení transparentní. Vzhledem k tomu, že v případě stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, se považuje za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 147 odst. 4), je nutno klást na obsah zprávy o kontrole takové požadavky, které jsou kladeny na odůvodnění každého jiného správního rozhodnutí. Zpráva o kontrole musí proto splňovat test přezkoumatelnosti, musí z ní být tedy patrné, jaké důkazy byly navrženy, jak je správce daně hodnotil, proč navrhané důkazy neprovedl, na základě jakých úvah dospěl k právě tomu kterému právnímu i skutkovému hodnocení apod. V této fázi řízení se však stěžovatel se svými námitkami dosud nenachází.

Nejvyšší správní soud shledal napadené usnesení krajského soudu zcela v souladu se zákonem, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží; žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 17. srpna 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu