



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **JARÝ s. r. o.**, se sídlem Semtín 105, Pardubice, zastoupené JUDr. Alešem Popelkou, advokátem, se sídlem třída Míru 92, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2013, č. j. 28772/13/5000-14305-706986, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 3. 2016, č. j. 52 Af 2/2014 – 140,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 3. 2016, č. j. 52 Af 2/2014 – 140, **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 v Pardubicích (dále jen „správce daně“) na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 30. 8. 2012, č. j. 329201/12/248912608314 (dále jen „platební výměr“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 629 242 Kč. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru žalovaný zamítl (resp. v důsledku změny organizační struktury daňových orgánů změnil v platebním výměru pouze číslo účtu poskytovatele platebních služeb a ve zbytku platební výměr potvrdil) rozhodnutím ze dne 25. 11. 2013, č. j. 28772/13/5000-14305-706986 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Rozhodnutí daňových orgánů byla založena na závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno k odstranění pochybností správce daně o shodě faktického stavu se stavem formálně právním deklarovaným fakturou č. B14/2010 (u žalobkyně ev. č. 101101214) vystavenou společností ISTROSAN s. r. o. (dále jen „ISTROSAN“), na základě níž uplatnila nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období srpen 2010.

[2] Nejvyšší správní soud pro úplnost upřesňuje, že ve věci původně rozhodoval Finanční úřad v Pardubicích, který po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zanikl (§ 19 odst. 1 citovaného zákona) a jeho agendu převzal ke dni 1. 1. 2013 v souladu s § 20 citovaného zákona Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích. Za správce daně tak bude dále v textu tohoto rozsudku souhrnně označován jak Finanční úřad v Pardubicích, tak Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích.

[3] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 28. 1. 2015, č. j. 52 Af 2/2014 – 92 (dále jen „krajský soud“), zamítl. Ten však Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně svým rozsudkem ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 - 41 (celé znění dostupné na www.nssoud.cz), zrušil a zavázal krajský soud, aby v novém rozhodnutí vyslovil jednoznačný závěr, zda a proč byl postup k odstranění pochybností zákonný, případně zda a v jakém okamžiku se začal vymykat ze zákonných mantinelů pro své použití. Pokud by krajský soud shledal, že daňové orgány prováděly postup k odstranění pochybností v rozporu se zákonem, musí uvážit vliv zjištěných pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí o stanovení daně výhradně v intencích žalobních bodů.

[4] Krajský soud v záhlaví uvedeném rozsudkem (dále „napadený rozsudek“) zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí prvostupňové (platební výměr vydaný Finančním úřadem v Pardubicích dne 30. 8. 2012, č. j. 329201/12/248912608314) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud uvedl, že v nyní posuzovaném případě není pochyb o tom, že správci daně vznikly konkrétní pochybnosti (o správnosti daňového tvrzení stěžovatelky), a byl tak oprávněn zahájit vytykáací řízení, resp. po nabytí účinnosti daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů) postup k odstranění pochybností podle jeho § 89. Navzdory složitosti věci zahrnující i potřebu rozsáhlejšího dokazování však nepřešel do režimu daňové kontroly, ač tak měl učinit. Délka trvání postupu k odstranění pochybností a množství uskutečněných procesních úkonů byly zjevně excesivní a překročily již zákonné mantinely tohoto institutu. Žalobkyně tak byla výrazně zasažena na svém právu na řádné projednání věci (čl. 38 Listiny základních práv a svobod), když postup žalovaného byl v rozporu s účelem § 89 daňového řádu a v rozporu s § 7 odst. 1, 2 daňového řádu (nebylo konáno bez zbytečných průtahů a hospodárným způsobem). Tento nezákonný postup přivedl krajský soud k závěru o nezákonnosti rozhodnutí vydaných v obou stupních.

II. Kasační stížnost

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy pro nesprávné posouzení právní otázky a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

[7] Nepřezkoumatelnost spatřoval stěžovatel v přílišné obecnosti konstatování porušení práva daňového subjektu na řádné projednání věci, aniž by krajský soud konkretizoval, jaká práva mu měla být upřena tím, že správce daně nepřešel včas (po výpovědi svědka N.) z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly. K posouzení vlivu takto údajně porušených práv na celkovou zákonnost rozhodnutí soudem tudíž vůbec nedošlo. Stěžovatel považuje za podstatné určit, zda vůbec existují práva, která daňovému subjektu náleží pouze v rámci daňové

pokračování

kontroly, a nikoli postupu k odstranění pochybností, a zda jejich porušení může mít vliv na zákonnost výsledku celého řízení, byť uznává, že právní povaha obou postupů je odlišná. Stěžovatel rozebral jednotlivá práva daňového subjektu využitelná při daňové kontrole a shledal, že nacházejí uplatnění v obdobné míře i v rámci postupu k odstranění pochybností (např. právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, předkládat důkazní prostředky, navrhnout důkazy, vyvracet pochybnosti správce daně). Další práva spjatá s dokazováním jakožto postupem ke zjištění důležitých poznatků je možné realizovat i v odvolacím řízení, a to bez ohledu na to, kterým z obou postupů byla daňová povinnost stanovena. V daném případě proběhlo dokazování v souladu se zákonem a k újmě na právech žalobkyně nedošlo. Závěr o nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně nemůže být učiněn pouze na základě toho, že správce daně konal úkony v „nezákonném“ postupu, aniž by současně bylo identifikováno konkrétní právo tvořící součást práva na řádné projednání věci, jež tak bylo porušeno. Podobně platí i o zásadách rychlosti a hospodárnosti, že měl krajský soud identifikovat, jak konkrétně byly porušeny a následně vyjádřit míru, jak mohlo takové jednání ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Stěžovatel poukázal na to, že správce daně má vždy volit postup, který zbytečně daňový subjekt nezatěžuje, přičemž daňová kontrola je z tohoto pohledu nejméně šetrná. Žalobkyní požadované provedení nového dokazování v zákonném postupu je tedy absurdní, neboť by při stejném výsledku představovalo právě průtahy, proti nimž brojila. Stěžovatel setrval v přesvědčení, že daň byla vyměřena ve správné výši a navrhl zrušení napadeného rozsudku.

[8] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s příslušným vzděláním. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[10] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[11] Předmětem přezkumu je závěr krajského soudu, že pokud správce daně pochybil tím, že nepřešel z postupu k odstranění pochybností do režimu daňové kontroly, je namístě zrušit rozhodnutí o vyměření daně, v něž takový postup správce daně vyústil.

[12] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně ve věci žalobkyně sice důvodně zahájil vytýkácí řízení (jež konvertovalo v postup pro odstranění pochybností), ale překročil jeho zákonné limity v okamžiku, kdy se rozhodl v něm pokračovat i po výslechu svědka P. N. (27. 1. 2011), který ukázal potřebu provedení několika mezinárodních dožadání a dalších úkonů. Tehdy bylo namístě přejít do režimu daňové kontroly, která je pro daný účel vhodnějším institutem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 2 Afs 174/2014 - 31).

[13] Žalobkyně založila své žalobní tvrzení o nezákonnosti rozhodnutí o daňové povinnosti (mimo jiné důvody, které soud neuznal, a proti tomu pochopitelně stěžovatel nebrogí) na premise, že skutečnosti zjištěné v rámci nezákonného postupu k odstranění pochybností nemohou být podkladem rozhodnutí a takto získané důkazy jsou nezákonné. Žádala o provedení nového

důkazního řízení tak, aby byla její práva napříště respektována. Nic konkrétního k tomu, jaká práva byla tímto způsobem opomenuta nebo zkrácena, nevedla.

[14] Nejvyšší správní soud ve svém předcházejícím rozsudku zavázal krajský soud, aby dle nastíněných kritérií nejen uvážil, zda a kdy přestal být postup správce daně v souladu se zákonem, ale aby současně vliv zjištěných pochybení konfrontoval se žalobními body v té míře obecnosti, jak je sama žalobkyně formulovala, a uvážil, zda za daných okolností mohla mít tato pochybení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. První část instrukce krajský soud bezesbytku naplnil, na tu druhou zcela rezignoval.

[15] Na tomto místě Nejvyšší správní soud považuje za potřebné upozornit na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, jež poskytlo odpovědi na řadu otázek podstatných i pro nyní projednávanou věc, které byly do té doby řešeny judikaturou rozdílně, případně nebyly vyjasněny.

[16] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že daňový subjekt může brojit proti daňové kontrole či některým jejím aspektům jak zásahovou žalobou (podle § 82 a násl. s. ř. s.), tak i žalobou proti rozhodnutí (podle § 65 a násl. s. ř. s.). Ač jsou tyto dva prostředky soudní ochrany žalobci k dispozici vedle sebe, každý z nich slouží jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu. „*V řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takřkajíc per se, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřijatelného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo - skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly.*“ Naproti tomu „*[v] řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z tobo hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec porřizena být mohla (například zjištění porřizená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil.*“

[17] Z toho, co bylo právě uvedeno, lze dovodit, že zvolí-li žalobce jako prostředek obrany žalobu, kterou napadne rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, může požadovat jeho zrušení v souvislosti s nedostatky předcházející daňové kontroly s nadějí na úspěch jen tehdy, pokud zpochybní zjištění z ní plynoucí v tom smyslu, zda jsou použitelná pro doměření daně. V odkazovaném usnesení rozšířeného senátu bylo vysvětleno, že podkladem pro rozhodnutí nemohou být zjištění pocházející z nezákonně opakované kontroly nebo kontroly proběhnuvší po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Přitom není třeba, aby takové vady byly předtím samostatně vytýkány zásahovou žalobou. Tyto závěry jsou ovšem bezesbytku použitelné i na situaci, kdy byla daň doměřena na základě postupu k odstranění pochybností, a nikoli daňové kontroly. Oba tyto instrumenty totiž slouží k opatření podkladů pro meritorní rozhodnutí o daňové povinnosti.

[18] V předmětné věci bylo již v předcházejícím rozsudku tohoto soudu závazně konstatováno, že k prekluzi práva vyměřit žalobkyni daň nedošlo, a ani opakování postupů vyvolávající potřebu zkoumat jejich zákonnost v řízení nevyšlo najevo. Pochybení bylo shledáno výhradně v tom, že správce daně v pravý okamžik nepřešel z institutu, jehož účel se postupně vyčerpal, k institutu jinému, v dané situaci vhodnějším. To by podle okolností mohlo

pokračování

představovat nezákonný zásah, vůči němuž se bylo možno bránit zásahovou žalobou, kterou ovšem žalobkyně nepodala. Dovožovat 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. Lze tedy uzavřít, že ač žalobkyně důvodně poukázala na nesprávný procesní postup správce daně, nemohla svými povýtce obecnými tvrzeními o jeho důsledcích v podobě zásahu do jejich nijak neidentifikovaných práv dosáhnout zrušení rozhodnutí o své daňové povinnosti. Stěžovateli tedy lze dát za pravdu, že v řízení před správními soudy nebyla konkretizována žádná procesní práva žalobkyně, která by v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy, natož aby jejich porušení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Proto za situace, kdy bylo zřejmé, že k prekluzi možnosti stanovit daň v této věci nedošlo, zcela postačilo, aby krajský soud vyslovil, že obecně formulované námitky porušení procesních práv žalobkyně nemohly vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. S ohledem na to, co bylo uvedeno, již ztrácí opodstatnění řešit samostatně otázku, zda existují práva, která daňový subjekt na rozdíl od daňové kontroly nemá k dispozici při postupu k odstranění pochybností, a která to vlastně jsou.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] 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 krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 27. dubna 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu