



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **M. Z.**, zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2014, č. j. 2073/14-5000-14306-705194, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 4. 2016, č. j. 15 Af 20/2014 – 39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Roudnici nad Labem prověřoval správnost tvrzené žalobcovy daňové povinnosti daně z přidané hodnoty za období 3. čtvrtletí roku 2009 a na základě výsledků z daňové kontroly doměřil žalobci daň ve výši 123.868 Kč a penále z doměřené daně ve výši 24.773 Kč. Žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr v části týkající se bankovního spojení ; v ostatním zůstal platební výměr beze změny.

[2] Žalobce obsáhlou žalobou brojil zejména proti vedení daňové kontroly; správci daně vytýkal, že s ním výsledek daňové kontroly řádně neprojednal, nezohlednil jeho návrhy na výslechy svědků, dokazování mělo proto vady, zpráva jím nebyla navíc ani podepsána, a proto nemohla být podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru.

II. Posouzení krajským soudem

[3] Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[4] K námitce nesprávného postupu při daňové kontrole (výsledek kontrolního zjištění nebyl se žalobcem projednán) soud zdůraznil, že přesto, že došlo k pochybení správce daně spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem, neznamená to konec daňového řízení a jakési „kontumační“ vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, neboť se jedná o vadu řízení, která je odstranitelná způsobem zaručujícím daňovému subjektu reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. A tak tomu bylo i v souzeném případě.

[5] Soud popsal podrobně procesní situaci; uvedl, že ze správního spisu vyplývá, že dne 4. 4. 2012 správce daně seznámil žalobce v souladu s § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) s výsledky kontrolního zjištění a v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu mu stanovil k vyjádření a návrhu na doplnění přiměřenou lhůtu, které žalobce využil. Následně žalobce správci daně doručoval další písemnosti vztahující se ke kontrolnímu zjištění obsahující např. návrhy na provedení svědeckých výpovědí. Stanovisko správce daně k uvedenému vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění bylo s žalobcem projednáno dne 12. 7. 2012. Ze správního spisu vyplývá, a toto je mezi účastníky nesporné, že termín projednání zprávy o daňové kontrole byl s žalobcem dojednán pouze telefonicky a žalobce se k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil. Již v rozsudku ze dne 14. 6. 2007, č. j. 9 Afs 23/2007 – 76, Nejvyšší správní soud připustil, že ani dohodnutí termínu projednání zprávy o daňové kontrole telefonicky není samo o sobě způsobilé zkrátit stěžovatele na jeho subjektivních právech. Soud má však za to, že za situace, kdy byl žalobce následně správcem daně vyzván, aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, resp. aby si domluvil termín projednání zprávy o daňové kontrole, pouze formou SMS zprávy a následně telefonicky upozorněn na zaslání zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou, nelze takové chování žalobce, který dosud správci daně poskytoval součinnost, jednoznačně označit za odmítnutí seznámit se se zprávou o daňové kontrole ani za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně tak přistoupil k zaslání zprávy o daňové kontrole žalobci, aniž využil formální výzvy v podobě písemnosti obsahující pozvání k projednání zprávy o daňové kontrole řádně doručené žalobci. Soud rovněž přisvědčil žalobci, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem, když od posledního projednání zjištění z daňové kontroly dne 12. 7. 2012 učinil další závěry, které nezahrnul do zprávy o daňové kontrole, ale zhodnotil je v úředním záznamu ze dne 25. 10. 2012 (např. závěry týkající se neprovedení navržených svědeckých výpovědí), který žalobci zaslal dne 5. 11. 2012 současně se zprávou o daňové kontrole spolu s průvodním dopisem, z něž vyplývá, že žalobce nemá možnost se k těmto závěrům vyjádřit.

[6] Soud zdůraznil, že shora uvedené procesní vady ovšem mohl správce daně napravit i po podání odvolání; v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, daňové řízení končí až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru. Pochybení správce daně spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem tak bez dalšího neznamená konec daňového řízení. Jedná se sice o vadu řízení, která je ale odstranitelná způsobem zaručujícím daňovému subjektu reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích.

[7] Soud připomněl, že z obsahu spisu vyplývá, že žalovaný využil procesní nástroje daňového řádu ve smyslu § 115 odst. 1 a v rámci odvolacího řízení vrátil řízení do fáze před správcem daně, kterému tak umožnil, aby napravit pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně nejprve písemně vyzval žalobce k prokázání přijetí plnění

identifikovaných daňovými doklady mimo jiné od P. H. a L. Z., následně nařídil výslech svědka L. Z. a jeho předvedení Policií ČR (bezúspěšně) a po té písemností ze dne 4. 6. 2013 vyzval žalobce, aby se do 10 dnů od doručení dostavil ke správci daně za účelem seznámení se s výsledky doplnění řízení, jejich projednání a vyjádření se k nim. Pokud žalobce na písemnou výzvu správce daně mu doručenu na adresu trvalého pobytu (tuto žalobce správci daně sdělil), nereagoval, ke správci daně se nedostavil ani si nesjednal termín jednání, ačkoliv k tomu byl vyzván, nezbylo správci daně než doručit žalobci dne 29. 6. 2013 úřední záznam ze dne 26. 6. 2013, v němž shrnul výsledky doplnění řízení a zhodnotil navržené důkazní prostředky a rozhodnutím žalobci stanovil lhůtu 15 dnů k vyjádření k „výsledku doplnění řízení (včetně výsledku kontrolního zjištění uvedenému ve zprávě o daňové kontrole č. j. 81232/12/198932502401)“. Žalobce se k tomuto vyjádřil přípisem doručeným správci daně dne 10. 7. 2013, na který reagoval správce daně sdělením ze dne 17. 7. 2013, v němž se vypořádal s jednotlivými body vyjádření žalobce.

[8] Z uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že tímto postupem správce daně shora uvedené pochybení napravil. V této věci soud zejména zdůrazňuje, že z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně průběžně s žalobcem projednával dílčí výsledky daňové kontroly a dne 4. 4. 2012 fakticky seznámil žalobce s návrhem zprávy o daňové kontrole, jejíž výsledek zůstal dále beze změny. Správce daně následně umožnil žalobci podání vyjádření a návrhů na doplnění dokazování, přičemž je zřejmé, že i po podání odvolání žalobce na písemnosti správce daně reagoval pouze písemně, k jednání ke správci daně se nedostavil, bez ohledu na to, zda byl vyzván písemně či telefonicky. Soud uzavřel, že jakkoliv lze přisvědčit žalobci, že správce daně pochybil, když žalobce písemně nevyzval k projednání zprávy o daňové kontrole, považuje soud za podstatné, že žalobce zprávu o daňové kontrole včetně doplnění výsledků řízení převzal a bylo mu umožněno v řízení před správcem daně (i ve fázi po podání odvolání) se vyjádřit, uplatnit výhrady a návrhy na doplnění skutkového stavu věci. Uvedené pochybení správce daně tak nezpůsobuje nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, a proto soud neshledal důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí.

[9] Nejvyšší správní soud rekapituloval pro přehlednost pouze tu část rozsudku krajského soudu, která se vztahuje k postupu při vedení a ukončení daňové kontroly, neboť pouze tam upřel stěžovatel kasační námitky a jen ta je tedy relevantní pro posouzení věci.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 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.

[11] V obsáhlé kasační stížnosti stěžovatel podrobně popsal celou proceduru při doměření daně z přidané hodnoty za zmíněné zdaňovací období a proceduru, která proběhla před správcem daně a která se týkala daňové kontroly. Podrobně také rekapituloval rozsudek krajského soudu. Jako kasační námitku pak uvedl, že soud nesprávně posoudil právní otázku nepoužitelnosti zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku z důvodu jejího neprojednání s daňovým subjektem. Upozornil rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 82, s nímž je právní názor krajského soudu v rozporu. Zdůraznil, že zpráva nebyla se stěžovatelem projednána, a proto byl krácen na svém právu vyjádřit se k tvrzení správce daně a především pak na svém právu na předložení úplné zprávy o kontrole a na její projednání podle § 88 odst. 4 daňového řádu.

[12] Žalovaný nepodal ke kasační stížnosti své vyjádření.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Důvodnost kasační stížnosti posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Klíčovou otázkou je, zda krajský soud posoudil správně otázku naplnění podmínek zákonného obsahu § 88 daňového řádu a zda učinil správný závěr, že žalobci nebylo upřeno právo spojené s projednáním zprávy o daňové kontrole.

[16] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožnil s výstižným hodnocením a posouzením této otázky krajským soudem a nemá, co by uvedl nad jeho rámec. Proto také argumentaci soudu v rekapitulační části svého rozsudku (b. 4 – b. 9) podrobně popsal a její jednotlivé pasáže pro nadbytečnost nebude již opakovat.

[17] Právním podkladem pro uzavření daňové kontroly (jako důkazního prostředku pro doměření daně) je § 88 daňového řádu, podle něhož o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy sepsané v průběhu daňové kontroly. Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

[18] Uvedená právní úprava vznikla na základě předchozí bohaté a propracované judikatury Nejvyššího správního soudu za doby účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který neobsahoval tak podrobnou úpravu práv a povinností daňových subjektů a správce daně v průběhu daňové kontroly a měla v první řadě zajistit práva daňových subjektů na seznámení se z jednotlivými poznatky, které z kontroly vzešly a na základě nichž pak správce daně budoval daňovou povinnost za kontrolovaná období. Smyslem takto formalizovaného postupu (zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatky z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výsledek svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak subjektům zajišťuje právo být účasten svému procesu.

[19] Takto vnímaný smysl uvedené právní úpravy je třeba chápat v materiálním významu. Znamená to, že zpravidla pozbývá důležitosti, zda došlo k formálnímu naplnění jednotlivých kroků uvedených v ustanovení zákona, podstatné však je, zda bylo popsáno právo žalobce naplněno ve svém skutečném obsahu. Z těchto tezí vycházel i krajský soud, který uzavřel, že i při

existenci jistých procesních deficitů při projednání zprávy o daňové kontrole je tak zcela evidentní, že žalobci nebyl uzavřen prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Dle názoru soudu uvedený postup žalovaného, resp. správce daně (včetně postupu po podání odvolání) svědčí ve prospěch zachování procesních práv žalobce v posuzovaném daňovém řízení. Je totiž zřejmé, že žalobce měl před vydáním dodatečného platebního výměru k dispozici podklady (zpráva o daňové kontrole, včetně úředního záznamu ze dne 25. 10. 2012), z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná, s jednotlivými skutečnostmi ve zprávě uvedenými mohl (ještě před vydáním dodatečného platebního výměru a po podání odvolání) vyjádřit nesouhlas a navrhnout doplnění dokazování (čehož ostatně využil), přičemž na jím vznesené výtky daňové orgány adekvátně reagovaly. Lze tedy shrnout, že v dané věci došlo k procesní vadě, která však byla následným postupem správních orgánů zhojena, aniž došlo k porušení práv žalobce. Uvedené pochybení správce daně tak nezpůsobuje nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, a proto soud neshledal důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí. Nadto stěžovatel sám ani netvrdí, že by mu vznikla postupem správních orgánů nějaká konkrétní újma.

[20] Ostatně shodný princip byl již vysloven i judikaturou Nejvyššího správního soudu; *Nejvyšší správní soud v každém konkrétním případě posuzuje, zda ke porušení procesního postupu správce daně došlo nikoliv v zanedbatelné míře, nýbrž v intenzitě, zpochybňující zákonnost posuzovaného rozhodnutí správního orgánu. Je tak třeba vyslovení nezákonnosti správního rozhodnutí chápat i jako deklaraci toho, že míra pochybení správního orgánu překročila mez, již je vzhledem k celkové komplikovanosti řízení a s přihlédnutím k povaze rozhodované věci možno považovat za v konečném důsledku neobrožující právem chráněné zájmy účastníků, přičemž ke překročení této meze může dojít jak jediným pochybením dostatečně závažného rázu, tak také větším počtem relativně samostatných pochybení, jež by snad byla vnímána jako marginální sama o sobě, ve svém úhrnu však dosahují zmíněné zásadní intenzity. Pouze takový přístup totiž koresponduje se zásadou materiální a nikoliv pouze formálně chápaného právního státu, s níž se Nejvyšší správní soud identifikuje* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 2 Afs 125/2006 - 120).

[21] *Procesní pravidla neexistují samoúčelně - jejich cílem je poskytování ochrany hmotně právním vztahům. Lze proto výjimečně připustit, jako je tomu v případě stěžovatele, že i když došlo ke porušení procesních předpisů, jež by abstraktně vzato mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, lze napadené rozhodnutí správního orgánu nezrušit, jedná-li se o pochybení v celkovém kontextu daného řízení zjevně nevýznamné a je-li na jisto postaveno, že toto pochybení nemohlo žádným myslitelným způsobem zapříčinit jiný výsledek řízení, než jaký by nastal, pokud by ke onomu pochybení nedošlo* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75).

[22] Závěrem soud dodává, že ani stěžovatelův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005 - 82 není přílehlavý; zde soud řešil princip prodloužení lhůty k návrhu daňového subjektu podle § 14 zákona č. 337/1992 Sb. (konkrétně lhůty k projednání zprávy o kontrole).

V. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud shledal námitky uplatněné stěžovatelem nedůvodnými; jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 19. ledna 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu