



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **ribemont s.r.o.**, sídlem náměstí Přátelství 1518/5, Praha 10, zastoupená UNTAX, s.r.o., sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2018, č. j. 31689/15/5300-21444-710132, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 8. 2020, č. j. 31 Af 47/2018 - 127,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 8. 2020, č. j. 31 Af 47/2018 - 127, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím k odvolání žalobkyně změnil platební výměry vydané Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 2. 2017, č. j. 320584/17/2708-50523-609303 a č. j. 320639/17/2708-50523-609303. Provedená změna spočívala ve snížení vyměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 z původní výše 313 833 Kč na 310 957 Kč a za zdaňovací období srpen 2015 z původní výše 1 006 249 Kč na 200 720 Kč.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem označeným v záhlaví rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný daňové řízení zatížil zásadní procesní vadou, neboť řízení o žádosti, jíž se žalobkyně domáhala prodloužení lhůty k vyjádření ke zjištěným skutečnostem dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zastavil pro zjevnou nepřipustnost žádosti, ačkoli lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu lze prodloužit. Krajský soud proto hodnotil, zda vytýkané procesní pochybení ovlivnilo zákonnost daňového řízení a v něm vydaného rozhodnutí. V této souvislosti uvedl, že žalovaný v odvolacím

řízení doplnil dokazování a provedl zásadní změnu právního hodnocení (překvalifikaci z tzv. deklarovaného dodavatele na podvod na dani z přidané hodnoty), čímž se žalobkyně ocitla v situaci, kdy byla nucena k obhájení svého původního názoru vypracovat zcela novou právní argumentaci. Žalovaný jí původně stanovil lhůtu k vyjádření v délce 15 dnů, řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil, což dle krajského soudu mělo za následek, že se vyjádření žalobkyně ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení ze dne 19. 7. 2018 (podané dva dny po rozhodnutí žalovaného o odvolání) mohlo stát až podkladem pro správní žalobu. Krajský soud však pokládal za nezbytné, aby (s ohledem na jeho obsah) bylo vyjádření žalobkyně učiněno součástí řízení před daňovými orgány. Námitkami, jimiž žalobkyně zpochybňovala účast na daňovém podvodu, se krajský soud dále nezabýval, neboť jejich hodnocení považoval za dané procesní situace za předčasné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[3] V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku žalovaný (dále též „stěžovatel“) namítl, že se krajský soud dopustil nesprávného hodnocení vlivu vytýkané procesní vady daňového řízení na zákonnost vydaného rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že ačkoli se mýlil v posouzení právní otázky možného prodloužení lhůty dle § 115 daňového řádu, lhůta v délce 15 dnů byla stanovena přiměřeně k okolnostem věci. Dle jeho názoru se krajský soud nesprávně přiklonil k argumentaci žalobkyně týkající se rozsáhlosti podaného vyjádření s ohledem na zásadní změnu právního hodnocení věci. Krajský soud měl při posuzování rozsahu zaslání seznámení zohlednit jeho faktický obsah, jakož i skutečnost, že stěžovatel při jeho vyhotovení v převážné míře vycházel z obsahu zprávy o daňové kontrole, tudíž ze skutečností známých žalobkyni již z řízení před správcem daně. Stěžovatel upozornil, že v odvolacím řízení sice provedl změnu právní kvalifikace z tzv. deklarovaného dodavatele (kdy je zpochybněna osoba dodavatele plnění) na podvod v řetězci DPH, avšak přestože se jedná o kategorie právně odlišné, z hlediska skutkových okolností a jejich hodnocení se ve velké míře překrývají. Reálnou novotu tak podle stěžovatele představovaly pouze doplněné výslechy svědků a jejich hodnocení. Krajský soud rovněž nezohlednil, že stěžovatel o odvolání žalobkyně nerozhodl okamžitě po uplynutí lhůty stanovené v seznámení, ale vyčkal dalších 15 dnů. Žalobkyně tak nebyla nijak krácena na svých právech, neboť ve skutečnosti měla k dispozici lhůtu v délce téměř jednoho měsíce, po kterou mohla na seznámení reagovat. Krajský soud nepřihlédl ani k tomu, že stěžovatel na vyjádření žalobkyně, které mu bylo doručeno dva dny po vydání rozhodnutí o odvolání, reagoval v písemnosti č. j. 41751/18/5300-21444-710132 (zda z něj neplynou důvody pro využití dozorcích prostředků), a soud se nezabýval ani tím, zda toto vyjádření vůbec obsahovalo skutečnosti způsobilé zpochybnit odůvodnění, na kterém bylo rozhodnutí o odvolání vystavěno. Shora popsany přístup krajského soudu tak stěžovatel pokládal za přílišný formalismus.

[4] Žalobkyně ve vyjádření k podané kasační stížnosti uvedla, že vada řízení způsobující nezákonnost vydaných platebních výměrů spočívá v souzené věci v nerespektování zásady procesní rovnosti ze strany stěžovatele a v krácení žalobkyně na právu vyjádřit se k provedeným důkazům a právní kvalifikaci věci. Narušení procesní rovnosti v neprospěch žalobkyně spočívalo v daném případě v překvapivé změně právního hodnocení věci, jakož i v nelogičnosti celého průběhu nalézacího řízení, které žalobkyně pokládala za účelové. Změna právního posouzení věci, k níž došlo v odvolacím řízení, byla z pohledu žalobkyně natolik zásadní, že lhůtu stanovenou v délce 15 dnů pokládala za nedostatečnou z hlediska možného uplatnění kvalifikované právní obrany.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[6] V projednávaném případě z rekapitulace obsahu odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu provedené výše v odst. [2], jakož i z předloženého spisového materiálu, vyplývá, že stěžovatel podáním ze dne 11. 6. 2018 seznámil žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a stanovil jí lhůtu k vyjádření v délce 15 dnů ode dne doručení tohoto podání (k doručení žalobkyni došlo dne 17. 6. 2018). Žalobkyně následujícího dne 18. 6. 2018 požádala o prodloužení lhůty o 30 dnů. Stěžovatel požadavku žalobkyně nevyhověl a s odkazem na § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu řízení o žádosti zastavil (rozhodnutím ze dne 26. 6. 2018, č. j. 29367/18/5300-2444-710132). Žalobkyně následně podala vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení datované 2. 7. 2018, v němž navrhla provést následující důkazy: „1) výslechem všech osob na planetě Zemi s IQ vyšším než 80, včetně osob pobývajících na orbitálních stanicích a přirozené družiči Měsíce, 2) všemi listinami na planetě Zemi, na orbitálních stanicích a přirozené družiči Měsíce, a to jak ve fyzické podobě (včetně brádicové a hliněné tabulky), tak i v podobě digitální“. Žalobkyně si zároveň vyhradila „právo své důkazní návrhy kdykoli v budoucnu zúžit“. O odvolání žalobkyně stěžovatel rozhodl dne 17. 7. 2018 v záhlaví označeným rozhodnutím, doručeným žalobkyni dne 20. 7. 2018. Další vyjádření žalobkyně ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení bylo stěžovateli doručeno po vydání rozhodnutí o odvolání dne 19. 7. 2018. Popsané skutkové okolnosti nejsou mezi účastníky řízení předmětem sporu, spor je mezi nimi veden o to, zda daňové řízení bylo zatíženo natolik zásadní procesní vadou, pro kterou v něm vydané rozhodnutí nemohlo obstát.

[7] Podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků*. Podle § 115 odst. 3 věty před středníkem daňového řádu *lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů*. Podle § 115 odst. 4 daňového řádu *po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží*.

[8] Nejvyšší správní soud souhlasí s provedeným hodnocením krajského soudu do té míry, že v otázce možného prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu stěžovatel pochybil, pokud zastavil řízení o žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty pro zjevnou nepřipustnost dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Pochybení v posouzení otázky možného prodloužení lhůty ostatně v kasační stížnosti přiznal i sám stěžovatel, který výslovně uvedl, že si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 - 126, v němž soud vyslovil jednoznačný závěr, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit lze.

[9] Stěžovatel však v kasační stížnosti zpochybnil závěr krajského soudu, že se v daném případě jednalo o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí, pro kterou bylo třeba toto rozhodnutí zrušit.

[10] Krajský soud v této souvislosti v odůvodnění napadeného rozsudku poukázal především na rozsah písemného podání stěžovatele ze dne 11. 6. 2018 (o počtu 21 stran), kterým žalobkyni v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a se změnou právního hodnocení věci (došlo k překvalifikaci z tzv. deklarovaného dodavatele na podvod na dani z přidané hodnoty). Krajský soud tak měl za to, že bylo na místě, aby stěžovatel žádosti o prodloužení původní lhůty pro vyjádření vyhověl. Připomněl, že žalobkyně ve vyjádření ze dne 19. 7. 2018, které co do rozsahu (počtu stran) korespondovalo s podáním stěžovatele (seznámením se zjištěnými skutečnostmi), předložila stěžovateli komplexní

argumentaci stran obchodních vztahů (dodání zboží od konkrétních dodavatelů) a zpochybnila závěry stěžovatele, že by při obchodní činnosti mělo dojít k daňovému podvodu. Žalobkyně taktéž reagovala na provedené svědecké výpovědi, dle jejího názoru nebylo prokázáno, že usilovala o daňový prospěch apod. Z pohledu krajského soudu takové vyjádření vyžadovalo, aby bylo součástí důkazního řízení probíhajícího před daňovými orgány, nikoli až řízení soudního.

[11] S výše uvedeným hodnocením krajského soudu se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Z jeho ustálené judikatury, od které nemá důvod se odchýlit ani v nyní souzené věci, vyplývá, že o vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, lze-li dovodit, že by výrok rozhodnutí byl totožný za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudek ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, nebo ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011 - 101). V rozsudku č. j. 8 Afs 102/2005 - 65 Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně sice pochybil, vydal-li platební výměr, aniž vyčkal na vyjádření stěžovatele. Toto procesní pochybení však v daném případě nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť *„písemné vyjádření stěžovatele bylo správcí daně doručeno po vydání rozhodnutí, stěžovatel v něm setrval na svém tvrzení, že stále rekonstruuje účetnictví a poté, co bude rekonstrukce dokončena, bude možno stanovit daň dokazováním. Vyjádření stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole tedy nepřineslo nic nového, nevyvrátilo ani nezpochybnilo výsledek daňové kontroly, a sice že stěžovatel nesplnil své zákonné povinnosti při dokazování. Skutečnosti uvedené v předmětném vyjádření nemohly ničeho změnit na posouzení výsledků daňové kontroly a splnění podmínek pro stanovení základu daně a daně z příjmů za použití pomůcek“*. V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 - 39, pak Nejvyšší správní soud k této otázce vyslovil, že *„zrušit rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je třeba tehdy, je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo“*.

[12] Ze shora citované judikatury vyplývá, že je povinností soudu zabývat se v řízení otázkou, zda a jak mohla namítaná vada řízení konkrétně ovlivnit rozhodnutí žalovaného (zde stěžovatele) ve věci samé. Ačkoliv není úkolem soudu za žalovaného (stěžovatele) v rozsudku dotvářet důvody jeho rozhodnutí, může posoudit, zda vyjádření obsahuje takové skutečnosti, které jsou způsobilé narušit odůvodnění, na kterém je rozhodnutí stěžovatele vystavěno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 98/2018 - 27).

[13] Stěžovatel již ve vyjádření k žalobě poukazyval na skutečnost, že samotná podstata doplnění odvolacího řízení byla v písemnosti ze dne 11. 6. 2018, kterou byla žalobkyně seznámena se zjištěnými skutečnostmi, obsažena na 9 stranách (z celkového počtu 21 stran), přičemž jejich obsahem bylo taktéž sdělení, že u dvou ze čtyř dodavatelů stěžovatel odvolání žalobkyně vyhoví a nárok na odpočet DPH uzná. Odvolací řízení bylo doplněno o důkazy navržené žalobkyní, přičemž se jednalo o svědecké výpovědi a podání vysvětlení, o jejichž provádění byla žalobkyně předem vyrozuměna. Ke změně právního hodnocení věci stěžovatel uvedl, že sice provedl překvalifikaci z tzv. deklarovaného dodavatele (kdy je zpochybněna osoba dodavatele plnění) na podvod na DPH, avšak byt' se jedná o kategorie právně odlišné, z hlediska skutkových okolností a hodnocení sporných skutečností se z velké části překrývají (stěžovatel nadto při vyhotovení uvedené písemnosti vycházel ze zprávy o daňové kontrole, s níž byla žalobkyně v daňovém řízení seznámena). Odhlížet nelze ani od skutečnosti, že stěžovatel o odvolání žalobkyně nerozhodl po uplynutí 15 dní, ale učinil tak až po uplynutí dalších 15 dnů. Ani jeho mylný závěr o nemožnosti prodloužit lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu tedy nebyl pro další procesní aktivitu žalobkyně zásadní, neboť žalobkyně ve skutečnosti měla čas v délce jednoho měsíce, v němž se mohla (až do doby rozhodnutí o odvolání)

pokračování

vyjadřovat. Tuto argumentaci však krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nezohlednil, a s ohledem na shledanou údajnou vadu mající za následek nezákonnost rozhodnutí se nevěnoval ani podstatné části žalobních námitek směřujících do věci samé, týkajících se účasti žalobkyně na daňovém podvodu.

[14] K tomu, aby krajský soud mohl náležitě posoudit, zda bylo možno zjištěné pochybení stěžovatele kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, nepostačovalo ze strany soudu toliko konstatovat, že v odvolacím řízení došlo ke změně právního hodnocení věci, a dále pouze upozornit na rozsah (počet stran) písemného seznámení s učiněnými zjištěními a rozsah podaného vyjádření žalobkyně ze dne 19. 7. 2018, jímž se pokusila závěry stěžovatele zpochybnit. Bylo třeba zabývat se konkrétním časem, který žalobkyně fakticky mohla využít k vyjádření (zde v délce cca 30 dnů), jakož i tím, zda celkový čas byl dostatečný k jejímu kvalifikovanému vyjádření a vypracování argumentace reagující na učiněná zjištění, hodnocení provedených důkazů a změnu právního názoru. V návaznosti na to pak bylo nutno hodnotit i vlastní obsah seznámení, ve spojení s věcným obsahem vyjádření žalobkyně, včetně toho, zda tvrzení uplatněná žalobkyní ve vyjádření byla způsobilá zvrátit závěry stěžovatele obsažené v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, nebo by naopak výrok rozhodnutí o odvolání zůstal totožný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (viz judikatura Nejvyššího správního soudu citovaná výše). To však v daném případě krajský soud v napadeném rozsudku neučinil a nic z výše uvedeného v rozhodnutí neřešil a nehodnotil.

[15] Krajský soud se proto v dalším řízení bude v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu náležitě zabývat posouzením, zda žalobkyní namítaná vada byla v daném případě způsobilá ovlivnit zákonnost rozhodnutí stěžovatele; a v návaznosti na řešení této otázky se pak bude případně zabývat také posouzením dalších žalobních námitek týkajících se účasti žalobkyně na daňovém podvodu.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud tak na základě výše uvedených skutečností shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku.

[17] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také 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 10. srpna 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu