



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **J. P.**, zast. JUDr. Richardem Třeštíkem, advokátem se sídlem Masarykova 1120/43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2017, č. j. 41082/17/5200-10422-708855, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2021, č. j. 15 Af 128/2017 - 62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Tímto rozhodnutím byl dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Děčíně (dále jen „správce daně“) dne 13. 12. 2010, č. j. 122497/10/178912501008, změněn tak, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2008 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 2 038 245 Kč a daňová ztráta ve výši -2 562 078 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 407 649 Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 25 620 Kč. Současně se žalobce domáhal, aby soud zrušil i dodatečný platební výměr správce daně ze dne 13. 12. 2010.

I. Vymezení věci

[3] Předmětem sporu před Nejvyšším správním soudem (dále jen „NSS“) je pouze otázka řádného ukončení daňové kontroly. Krajský soud úvodem zdůraznil, že se danou věcí již jednou zabýval v rozsudku ze dne 27. 7. 2016, č. j. 15 Af 361/2012 - 52, (*pozn. NSS*: správně se roku 2008 a níže uváděných rozhodnutí týká rozsudek krajského soudu z téhož dne, č. j. 15 Af 360/2012 - 52), kterým zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2012, č. j. 8309/12-1100-304075, a věc vrátil žalovanému, na něhož dle § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České

republiky, ve znění účinném od 1. 1. 2013, přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Důvodem zrušení napadeného rozhodnutí byly vady daňového řízení spočívající v tom, že daňová kontrola nebyla správcem daně řádně ukončena, neboť její výsledky nebyly projednány se zástupcem stěžovatele a před vydáním dodatečných platebních výměrů (včetně dodatečného platebního výměru za rok 2008) nebylo jakkoliv správcem daně bráno v potaz jeho podání ze dne 7. 12. 2010, třebaže obsahovalo konkrétní vyjádření ke kontrolním zjištěním a konkrétní zdůvodněné návrhy na provedení dokazování. Povinností žalovaného bylo po vrácení věci soudem v následném řízení tato pochybení napravit.

[4] Stěžovatel na mnoha místech žaloby tvrzenou nezákonnost vydaných rozhodnutí nebo vadný postup správců daně vymezil pouhými odkazy na ustanovení zákona, která měla být porušena, případně jejich parafrází. Takováto tvrzení nemají kvalitu žalobních bodů, krajský soud se jimi nemohl zabývat, a vypořádal je proto pouze obecným způsobem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005 - 44).

[5] Pro posouzení stěžejní otázky, tedy otázky ukončení daňové kontroly, krajský soud z předloženého daňového spisu zjistil následující rozhodné skutečnosti. Z protokolu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 1753931/17/2503-60561-505461, o zhodnocení důkazních návrhů, vyplývá, že správce daně se při ústním jednání dne 12. 7. 2017 vypořádal s tvrzeními a důkazními návrhy zástupce uvedenými v podání ze dne 7. 12. 2010, s tím že relevantní obsah zprávy o daňové kontrole, resp. výsledky kontroly zůstávají nezměněny. Z protokolu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 1753983/17/2503-60561-505461, soud zjistil, že zpráva o daňové kontrole č. j. 118437/10/178931505461 byla dne 12. 7. 2017 řádně projednána se zástupcem stěžovatele, který ji podepsal. Zástupce se při jednání vyjádřil tak, že nesouhlasí s kontrolními zjištěními a že ukončení kontroly probíhající v rámci odvolacího řízení je podle něj v rozporu se zákonem. Navrhl doplnění dokazování rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byl zproštěn obžaloby R. V.

[6] V důsledku původního pochybení správce daně (zrušující důvod krajského soudu) došlo po vrácení věci soudem v následném řízení k seznámení zástupce se stanoviskem správce daně ohledně jeho podání ze dne 7. 12. 2010 až dne 12. 7. 2017. Zástupce při jednání dne 12. 7. 2017 vyslovil nesouhlas se závěrem správce daně, vznesl námitky procesního charakteru, avizoval, že navrhne další důkaz, a požádal o lhůtu k dalšímu vyjádření. Téhož dne rovněž podepsal zprávu o daňové kontrole. Dne 14. 8. 2017 doručil správci daně vyjádření obsahující námitky proti zprávě o daňové kontrole.

[7] Správce daně i žalovaný se řídili závazným právním názorem krajského soudu uvedeným ve zrušujícím rozsudku. Stěžovatel nebyl jejich postupem zkrácen na svých právech.

[8] Označení dvou listin (zpráv o daňové kontrole) stejným jednacím číslem a datem považoval soud za formální pochybení, které však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jakkoli by bylo vhodnější například informace doplňující zprávu o daňové kontrole uvést na samostatné listině s aktuálním datem a jiným číslem jednacím, listiny se liší pouze co do výčtu formálních náležitostí, jejich celkový obsah a především závěry týkající se daňové povinnosti stěžovatele se žádným způsobem neliší. O odlišnostech ve vyhotovených listinách byl navíc zástupce transparentním způsobem informován, přičemž stěžovatel v žalobě neuvedl, jak se toto formální pochybení mělo odrazit v jeho právech.

[9] Z obsahu zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že k řádnému ukončení daňové kontroly a k vyhotovení listiny se zprávou o daňové kontrole č. j. 118437/10/178931505461, podepsané zástupcem stěžovatele dne 12. 7. 2017, došlo až v roce 2017, tedy za účinnosti

pokračování

zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Na úvodní stránce zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že zpráva o daňové kontrole byla provedena podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, odkazy na tento zákon se objevují ve zprávě i dále a pouze tento procesní předpis (nikoli daňový řád) je hned v úvodu zprávy uveden mezi právními předpisy, kterými se správce daně řídil.

[10] Jestliže je na věc aplikován právní předpis, který na ni nedopadá, jedná se obecně o důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu, mohlo-li mít takové pochybení za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87, č. 1926/2009 Sb. NSS).

[11] Stěžovatel nijak neuvedl, jak by mohl být dotčen na svých právech tím, že daňová kontrola byla provedena podle zákona o správě daní a poplatků, byť zpráva o ní zjevně byla vyhotovena za účinnosti daňového řádu. Jeho obecnou námitku tak soud shledal nedůvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[12] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Namítá, že v rámci odvolacího řízení lze odstranit vady vzniklé v rámci řízení, nikoli však vadu spočívající v tom, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Podle § 115 daňového řádu lze zhojit pouze vady řízení, nikoli vady, které vznikly před zahájením řízení. Vydání platebních výměrů před ukončením kontroly brání § 143 odst. 3 daňového řádu.

[14] Zpráva o daňové kontrole, která byla předána dne 12. 7. 2017, neobsahovala v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu přiměřenou lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a k návrhu na jeho doplnění. I kdyby však byla kontrola uvedeného dne řádně ukončena, nelze vadu nezákonně vydaných dodatečných platebních výměrů zhojit dodatečně. V opačném případě by mohl obstát i platební výměr vydaný bez kontroly a daňovou kontrolu spojit až s řízením o doměření daně.

[15] Stěžovatel i nadále trvá na své námitce, dle které mu žalovaný odepřel právo vyjádřit se ke konečné zprávě o daňové kontrole a právo navrhnout další důkazy. Žalovaný i krajský soud pominuli, že stěžovatel navrhoval důkaz rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012 - 926. Nepožadoval tedy po žalovaném, aby se na místo daňového řádu řídil trestním řádem. Nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že bylo jeho povinností označit v uvedeném rozsudku věty, kterých se dovolává.

[16] Nesouhlasí se závěrem soudu, že existence dvou zpráv o daňové kontrole se shodným jednacím číslem a datem vyhotovení je pouze drobnou formální vadou. Touto účelovou shodou se totiž správce daně snažil navodit stav, že daňová kontrola byla i po formální stránce ukončena před vydáním dodatečných platebních výměrů.

[17] Právní názor soudu uvedený ve zrušujícím rozsudku nemohl mít za následek pouhou výměnu jedné zprávy za druhou. Zamítnutím žaloby soud zpochybnil zákonnost a smysl svého předchozího zrušujícího rozsudku.

- [18] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.
- [19] Žalovaný po rekapitulaci dosavadního řízení uvádí, že argumentace stěžovatele je z převážné části rekapitulací dosavadního řízení.
- [20] Svůj postup považuje za zákonný a opírá jej o konstantní judikaturu NSS a odkazuje mj. na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS. K možnosti odstranit pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení se NSS vyjádřil v celé řadě svých rozhodnutí (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, či ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39). Zásada určité koncentrace při projednání zprávy o kontrole byla do zákona zakotvena z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o daňové kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Je zcela namístě vyzvat daňový subjekt k opětovnému vyjádření, ukáže-li se, že v důsledku jeho vyjádření či důkazních návrhů dojde ke změně kontrolních výsledků. Ukáže-li se, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, a proto ke změně kontrolních výsledků správce daně nepříkročí, nelze už v rámci tohoto postupu další návrh uplatňovat.
- [21] K namítanému porušení § 115 daňového řádu uvádí, že daňovou kontrolou bylo u stěžovatele zahájeno doměřovací řízení, přičemž namítaného pochybení se správce daně dopustil v rámci tohoto řízení, nikoli před jeho zahájením. Oprávnění správce daně odstraňovat vady předchozího řízení i bez dokazování vyplývá z rozsudku NSS ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016 - 55.
- [22] K existenci dvou zpráv o daňové kontrole se shodnými formálními náležitostmi odkázal žalovaný na závěry soudu (bod 49. odůvodnění), se kterými se zcela ztotožnil.
- [23] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

- [24] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.
- [25] Řízení ve správním soudnictví, tedy i řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je soud vázán důvody, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah a kvalita stížních bodů a jejich odůvodnění zásadně předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (viz rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, musí směřovat právě proti argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí (srov. usnesení NSS ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003 - 73). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížních námitek (...) nelze nabravit zopakovaním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58). Z kasační stížnosti musí být zřejmé, v kterých částech a z jakých důvodů má NSS rozsudek krajského soudu přezkoumat, soud není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat.

pokračování

Je odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

[26] V této souvislosti nelze přehlédnout, že kasační stížnost se skládá z převážné části z rekapitulace dosavadního řízení a z části je opisem žaloby. Kasační námitky obsahuje až část V. kasační stížnosti, z nichž převážná část se svým obsahem omezuje na prostý nesouhlas se závěry krajského soudu.

[27] Ačkoliv stěžovatel opakovaně trvá na svém přesvědčení, že procesní vady vzniklé při projednání zprávy o daňové kontrole nelze zhojit v odvolacím řízení, možnost napravovat již dříve vzniklé vady řízení i v odvolacím řízení připustila dlouhodobá a ustálená judikatura. NSS opakovaně konstatoval, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně *autoremedurou* nebo odvolací orgán v rámci odvolacího řízení (viz např. usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007 - 75).

[28] Výše uvedené závěry platí i v případě, kdy správce daně zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojednává. Ani takové pochybení nemůže být totiž chápáno jako jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. Pochybení správce daně spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem tak bez dalšího neznamená konec daňového řízení (viz např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 151/2016 - 39).

[29] Ostatně z tohoto závěru vycházel také krajský soud ve zrušujícím rozsudku a žalovanému doplnění řízení v tomto smyslu uložil. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, v dalším řízení správní orgán vázán. Není zásadně představitelné, aby správní orgán v konkrétní věci se závazným právním názorem soudu polemizoval při dalším postupu ve věci, neboť to by vedlo k faktickému vyvázání se správních orgánů ze soudní kontroly.

[30] NSS z obsahu daňového spisu ověřil, že v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu uložil žalovaný správci daně odstranit soudem vytkané procesní vady a řízení v tomto smyslu doplnit. V písemnosti č. j. 23119/17/5300-22441-708274 žalovaný správci daně uložil za 1) projednat zprávu o daňové kontrole na DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2007 a leden až prosinec 2008 a zprávu o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 a 2008, a to s osobou oprávněnou jednat za stěžovatele, přičemž postup, kterým se má správce daně řídit, žalovaný podrobně popsal. Za 2) zabývat se podáním ze dne 7. 12. 2010 a v případě, že jsou navrhované důkazní prostředky způsobilé objasnit skutkový stav, tyto dále provést či prověřit.

[31] Rekapitulace celého postupu je stručně popsána v bodech [5] a [6] tohoto rozsudku a plně odpovídá obsahu daňového spisu. Není proto pravdou, že doplnění řízení uložené krajským soudem spočívalo v pouhé výměně jedné zprávy o daňové kontrole za druhou.

[32] NSS také ověřil, že stěžovatel byl písemností ze dne 25. 8. 2017 žalovaným vyzván k vyjádření se k doplněnému řízení a k případnému návrhu na provedení dalších důkazních prostředků, k čemuž mu byla stanovena lhůta 15 dnů. Tuto lhůtu soud považuje vzhledem k nezměněným kontrolním zjištěním za zcela přiměřenou.

[33] Co se týče neprovedení důkazu rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012 - 926, ze strany žalovaného, stěžovatel závěry krajského soudu

poněkud dezinterpretuje. Není pochyb o tom, že stěžovatel navrhl, aby byl proveden tento rozsudek jako důkaz v daňovém řízení, ale jak připomněl krajský soud v bodě 55. rozsudku, žalovaný tento důkazní návrh neakceptoval z důvodů odlišného rozložení důkazního břemene v řízení daňovém a trestním a jiných zásad, které se v těchto řízeních aplikují. Stěžovatelův zástupce sice v podání ze dne 14. 8. 2017 navrhl provedení důkazu tímto rozsudkem, kterým byl R. V. zproštěn obžaloby, která spočívala v tom, že v letech 2008 až 2009 jako zaměstnanec společnosti EKVIVA, a. s., vystavoval fiktivní faktury pro společnost stěžovatele. Nijak však nespécifikoval, jaké skutečnosti jím mají být prokázány. Proto mu krajský soud správně připomněl, že pokud chtěl dosáhnout provedení tohoto rozsudku jako důkazu v řízení před žalovaným, měl při návržení provedení tohoto důkazu specifikovat, které jeho pasáže jsou pro jeho daňové řízení relevantní a proč.

[34] Námitka směřující do porušení § 115 daňového řádu byla poprvé uplatněna až v řízení před NSS, a je tedy ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 24. června 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu