



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové 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 31/427, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2017, čj. 41080/17/5200-10422-708855, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2021, čj. 15 Af 127/2017-61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem z roku 2010 byla žalobci Finančním úřadem v Děčíně (správce daně) doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2007. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl správce daně autoremedurou. Proti rozhodnutí správce daně o odvolání podal žalobce odvolání, o kterém rozhodlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem dne 1. 8. 2012 tak, že ho zamítlo. Proti posledně zmíněnému rozhodnutí podal žalobce žalobu ke krajskému soudu, který o ní rozhodl rozsudkem ze dne 27. 7. 2016, čj. 15 Af 361/2012-52, tak, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem zrušil. Důvodem rušení rozhodnutí byly vady daňového řízení spočívající v tom, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, neboť její výsledky nebyly projednány se zástupcem stěžovatele a před vydáním dodatečných platebních výměrů (včetně dodatečného platebního výměru za rok 2008) nevzal správce daně jakkoli v potaz jeho podání ze dne 7. 12. 2010, ačkoli obsahovalo konkrétní vyjádření ke kontrolním zjištěním a konkrétní zdůvodněné návrhy na provedení dokazování. Tato pochybení bylo třeba v dalším řízení napravit.

[2] V dalším řízení rozhodl žalovaný, na něhož z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem přešla působnost, v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 3. 10. 2017 tak, že autoremedurní rozhodnutí správce daně bylo změněno.

[3] Žalovaný v průběhu dalšího řízení uložil správci daně odstranit soudem vytýkané procesní vady a řízení v tomto smyslu doplnit. V písemnosti ze dne 23. 5. 2017 žalovaný správci daně konkrétně uložil 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 žalobce. Postup, kterým se má správce daně řídit, žalovaný podrobně popsal. Dále žalovaný správci daně uložil, aby se zabýval podáním ze dne 7. 12. 2010 a v případě, že jsou navrhované důkazní prostředky způsobilé objasnit skutkový stav, tyto důkazy dále provést či prověřit.

[4] Z protokolu ze dne 12. 7. 2017, čj. 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 žalobce uvedenými v podání ze dne 7. 12. 2010 tak, že relevantní obsah zprávy o daňové kontrole, resp. výsledky kontroly zůstávají nezměněny. Z protokolu ze dne 12. 7. 2017, čj. 1753983/17/2503-60561-505461, vyplývá, že zpráva o daňové kontrole čj. 118437/10/178931505461 byla dne 12. 7. 2017 projednána se zástupcem žalobce, který ji podepsal. Zástupce žalobce 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, kterým byl zproštěn obžaloby R. V..

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítl, že v odvolacím řízení sice lze odstranit vady vzniklé v řízení, ne však vadu spočívající v tom, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Podle § 115 daňového řádu lze zhojit pouze vady řízení, ne vady, které vznikly před zahájením řízení. Vydání platebních výměrů před ukončením kontroly brání § 143 odst. 3 daňového řádu.

[7] Zpráva o daňové kontrole, která byla předána dne 12. 7. 2017, neobsahovala v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu přiměřenou lhůtu pro vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění a k návrhu na jejich 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.

[8] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského 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.

[9] Právní názor krajského soudu uvedený v rušícím rozsudku nemohl mít za následek pouhou výměnu jedné zprávy za druhou. Zamítnutím žaloby krajský soud zpochybnil zákonost a smysl svého předchozího rušícího rozsudku.

pokračování

[10] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný po rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že argumentace stěžovatele je z převážné části rekapitulací dosavadního řízení.

[12] Svůj postup považuje za zákonný a opírá jej o konstantní judikaturu NSS a odkazuje mj. na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 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, čj. 7 Afs 20/2012-41, či ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 151/2016-39).

[13] K namítanému porušení § 115 daňového řádu žalovaný uvedl, že daňovou kontrolou bylo u stěžovatele zahájeno doměřovací řízení. Tvrzeného pochybení se správce daně dopustil v rámci tohoto řízení, ne před jeho zahájením. Oprávnění správce daně odstraňovat vady předchozího řízení i bez dokazování vyplývá z rozsudku NSS ze dne 3. 8. 2017, čj. 10 Afs 248/2016-55.

[14] Podle žalovaného bylo po rušícím rozsudku krajského soudu postupováno v souladu se závazným právním názorem soudu.

[15] K existenci dvou zpráv o daňové kontrole se shodnými formálními náležitostmi odkázal žalovaný na závěry soudu (bod 47 napadeného rozsudku), se kterými se zcela ztotožnil.

[16] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] V projednávané věci je v řízení před NSS sporná pouze otázka řádného ukončení daňové kontroly.

[19] 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 však připustila dlouhodobá a ustálená judikatura. NSS opakovaně konstatoval, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvním stupně *autoremedurou* nebo odvolací orgán v odvolacím řízení (viz např. usnesení rozšířeného senátu čj. 8 Afs 15/2007-75).

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

[21] Z uvedených závěrů vycházel také krajský soud v rušícím rozsudku a žalovanému doplnění řízení v tomto smyslu uložil. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je právním názorem, který vyslovil soud v rušícím 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.

[22] NSS z obsahu daňového spisu ověřil, že v důsledku rušícího rozsudku krajského soudu uložil žalovaný správci daně odstranit soudem vytykané procesní vady a řízení v tomto smyslu doplnit. Rekapitulace celého postupu je stručně popsána v bodech [3] a [4] tohoto rozsudku a plně odpovídá obsahu daňového spisu. Není proto pravda, že doplnění řízení uložené krajským soudem spočívalo v pouhé výměně jedné zprávy o daňové kontrole za druhou. Zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem stěžovatele řádně projednána.

[23] 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 přiměřenou.

[24] S ohledem na uvedené je také zřejmé, že existence dvou zpráv o daňové kontrole se shodným jednacím číslem a datem vyhotovení je pouze drobnou formální vadou. Touto shodou neměl být navozen stav, že daňová kontrola byla i po formální stránce ukončena před vydáním dodatečných platebních výměrů.

[25] 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.

[26] Obdobně ostatně rozhodl NSS již v rozsudku ze dne 24. 6. 2021, čj. 9 Afs 42/2021-44, v němž byla posuzovaná shodná otázka. Věc se pouze týkala jiného zdaňovacího období (rok 2008).

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[28] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 26. července 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu