



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **HAVLENA v. o. s.**, se sídlem tř. J. P. Koubka 81, Blatná, zastoupeného společností Kofroň, daňová kancelář, k. s., se sídlem Tyršova 182, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2016, č. j. 15134/16/5300-21443-708158, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 8. 2020, č. j. 5 Af 46/2016 - 29,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 8. 2020, č. j. 5 Af 46/2016 - 29, **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] Společnost EURO SEKOMA s.r.o., na jejíž majetek byl dne 26. 3. 2015 prohlášen konkurs (dále jen „daňový subjekt“), podala dne 11. 2. 2013 u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2012, ve kterém tvrdila daň nižší o 43.892.151 Kč oproti poslední známé dani. Správce daně vydal dne 13. 3. 2013 výzvu k odstranění pochybností, které mu vznikly ohledně správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání. Vyzval daňový subjekt, aby ve lhůtě 15 dnů tyto pochybnosti odstranil postupem podle § 89 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Daňový subjekt však na výzvu nereagoval.

[2] Dne 20. 3. 2013 zahájil správce daně u daňového subjektu daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpna, října a listopadu roku 2012. Dne 23. 5. 2013 se konalo ústní jednání, jehož se zúčastnila O. N., zástupkyně daňového subjektu; předmětem jednání bylo rozšíření daňové kontroly o zdaňovací období měsíce září roku 2012.

[3] Správce daně vydal dne 28. 4. 2015 dodatečný platební výměr č. j. 15134/16/5300-21443-708158, kterým daňovému subjektu doměřil rozdíl oproti poslední známé dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2012 ve výši 0 Kč.

[4] Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce, který je insolvenčním správcem s dispozičním oprávněním k majetkové podstatě daňového subjektu, odvolání, jež žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl.

II. Rozsudek městského soudu

[5] Městský soud k žalobě žalobce rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Ve svém rozsudku nejprve konstatoval, že žalobce, jako insolvenční správce daňového subjektu, byl s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu aktivně legitimován k podání žaloby.

[6] Soud přisvědčil žalobní námitce, podle níž daňová kontrola za zdaňovací období měsíce září roku 2012 nebyla řádně zahájena, a to z důvodu neexistence příslušné plné moci. Ze správního spisu totiž vyplývá, že daňový subjekt udělil dne 1. 3. 2013 plnou moc paní O. N. (své účetní), a zmocnil ji tak k zastupování při zahájení daňové kontroly za měsíce 8, 10, 11/2012, a to na základě předvolání č.j. 256167/13/2010-24907-109251, a k projednání a převzetí písemností týkajících se tohoto řízení před Finančním úřadem pro Prahu 10. Následně daňový subjekt na základě výzvy správce daně podle § 28 odst. 2 daňového řádu tuto plnou moc opravil v označení finančního úřadu, před kterým se řízení vede, jinak rozsah zmocnění zůstal beze změny. Rozsah zmocnění v uvedené plné moci tak byl dle soudu vymezen zcela jednoznačně. Při ústním jednání dne 23. 5. 2013 správce daně zástupkyni daňového subjektu sdělil, že předmětem jednání je rozšíření daňové kontroly za zdaňovací období srpen, říjen, listopad 2012 (daňová kontrola zahájena dne 20. 3. 2013) o zdaňovací období září 2012. Na tomto ústním jednání zastupovala paní N. daňový subjekt na základě plné moci ze dne 1. 3. 2013, opravené dne 19. 4. 2013. Podle městského soudu je nepochybné, že uvedená zástupkyně neměla zmocnění k zastupování daňového subjektu při zahájení daňové kontroly za zdaňovací období září 2012. Daňová kontrola, jejímž předmětem bylo zdaňovací období září 2012, tak nebyla ve vztahu k daňovému subjektu zahájena zákonným způsobem.

[7] Zároveň soud zdůraznil, že při uvedeném ústním jednání nešlo o rozšíření rozsahu daňové kontroly dle § 85 odst. 3 daňového řádu, ale o zahájení nové daňové kontroly, respektive o spojení stávající daňové kontroly s kontrolou nově zahájenou za zdaňovací období měsíce září 2012, neboť dle § 87 odst. 4 daňového řádu lze daňovou kontrolu provádět společně pro více daňových řízení, které se týkají téhož daňového subjektu. Správce daně však nesdělil daňovému subjektu předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat, tudíž kontrola zahájena nebyla a nedošlo k ukončení postupu k odstranění pochybností za uvedené zdaňovací období. Správce daně a následně i žalovaný tak založili svá rozhodnutí na výsledcích daňové kontroly, která však nebyla řádně zahájena. Napadené rozhodnutí žalovaného je proto v důsledku této procesní vady řízení nezákonné, což je důvod pro jeho zrušení soudem.

III. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[8] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) 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 městskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel nejprve namítl, že městský soud nesprávně posoudil otázku možnosti zahájení daňové kontroly ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím za situace, kdy již probíhá společná daňová kontrola týkající se téže daně za jiná zdaňovací období. Městskému soudu sice lze přisvědčit, že takový postup není možno označit za rozšíření „rozsahu“ daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 3 daňového řádu, nýbrž jde o zahájení daňové kontroly nové. Stěžovatel však připomněl, že podle § 85 odst. 4 daňového řádu lze daňovou kontrolu provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně přitom může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení. Postup podle § 85 odst. 4 věty druhé daňového řádu tak představuje specifický způsob zahájení daňové kontroly za situace, kdy probíhá daňová kontrola ve vztahu k určitým daňovým řízením, a zároveň probíhá daňové řízení týkající se jiné daně či zdaňovacího období, které dosud není předmětem daňové kontroly. Pravidlo obsažené v § 85 odst. 4 daňového řádu tak představuje *lex specialis* k obecnému pravidlu zahájení daňové kontroly, které je obsaženo v § 87 odst. 1 daňového řádu. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 222/2014 - 44, a ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Afs 215/2014 - 39.

[10] Podle stěžovatele tedy správce daně posuzovanou daňovou kontrolou (na daň z přidané hodnoty za měsíc září roku 2012) zahájil rozšířením již probíhajících daňových kontrol na později zahájené daňové řízení týkající se téže daně postupem výslovně předvídaným § 85 odst. 4 věty druhé daňového řádu.

[11] Vzhledem k uvedenému městský soud nesprávně posoudil otázku absence zmocnění paní N. pro účely zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2012. Podle stěžovatele bylo rozhodující, že zástupkyně daňového subjektu disponovala odpovídajícím zmocněním ve vztahu k daňové kontrole již probíhající. Pokud byla paní N. daňovým subjektem výslovně zmocněna k jeho zastupování pro účely daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpna, října a listopadu roku 2012, byla na základě takové plné moci oprávněna se správcem daně za daňový subjekt jednat také ve věci rozšíření této daňové kontroly postupem podle § 85 odst. 4 daňového řádu ve vztahu k daňovému řízení týkajícímu se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2012.

[12] Stěžovatel dále namítl, že městským soudem vytykané pochybení týkající se zahájení daňové kontroly (pokud by stěžovatel připustil, že se skutečně o pochybení jednalo) nepředstavuje takovou vadu, kvůli které by bylo přípustné přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí stěžovatele. Městský soud se přitom dopady shledaného pochybení na zákonnost rozhodnutí o odvolání nijak nezabýval. Žalobce ostatně vadu řízení spočívající v nezákonném zahájení daňové kontroly nenamítal v odvolání a netvrdil ani to, že by v průběhu daňové kontroly nedostal dostatek prostoru pro prokázání svých tvrzení. Žádná námitka stran toho, že by byl žalobce krácen na svých právech v odvolacím řízení, nebyla obsažena ani v žalobě. Stěžovateli nadto není zřejmé, jakým způsobem by mohly okolnosti zahájení daňové kontroly zasáhnout do procesních práv účastníka řízení, který podával žalobu proti rozhodnutí o odvolání z pozice insolvenčního správce daňového subjektu, kterým byl jmenován takřka dva roky poté, kdy k tomu mělo dojít.

[13] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost měla podle stěžovatele spočívat v tom, že v něm městský soud neuvedl, jak má stěžovatel v dalším řízení po zrušení rozhodnutí o odvolání postupovat za účelem nápravy vytykané vady řízení (k tomu viz bod 20 rozsudku ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 - 28, nebo tam citovaný rozsudek ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132).

[14] Nakonec stěžovatel městskému soudu vytkl, že nerespektoval subsidiaritu soudního přezkumu (§ 5 s. ř. s.) a svým postupem nepřipustně nahradil činnost stěžovatele jako odvolacího orgánu. Žalobce totiž uplatnil námitku nezákonného zahájení daňové kontroly poprvé až v žalobě, a stěžovatel se jí proto nemohl jako odvolací orgán zabývat v odvolacím řízení.

[15] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Předmětem kasační stížnosti je posouzení otázky, zda správce daně u daňového subjektu řádně zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2012, a to s ohledem na absenci zmocnění paní O. N. k zastupování daňového subjektu při zahájení daňové kontroly týkající se tohoto zdaňovacího období. Spornou otázkou dále je, zda případná absence zmocnění k zastupování představovala procesní vadu mající vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí.

[19] Nejprve stěžovatel polemizoval se závěrem městského soudu, podle kterého došlo k novému zahájení daňové kontroly, nikoliv k rozšíření rozsahu daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 3 daňového řádu.

[20] Podle § 85 odst. 3 daňového řádu „[s]právce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.“

[21] Podle § 85 odst. 4 daňového řádu lze daňovou kontrolu „provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.“

[22] Posledně citované ustanovení daňového řádu výslovně aprobuje možnost správce daně provádět (společnou) daňovou kontrolu pro více daňových řízení, týkajících se téhož daňového subjektu. Stěžovatel správně uvedl, že pokud správce daně vede společnou daňovou kontrolu za různá období, může ji v souladu s § 85 odst. 4 věty druhé rozšířit na další zdaňovací období (k tomu viz např. stěžovatelem odkazovaný rozsudek NSS č. j. 3 Afs 222/2014 – 44). Jinými slovy tak správce daně může zahájit daňovou kontrolu za další zdaňovací období rozšířením již probíhající daňové kontroly.

[23] Tak tomu skutečně bylo i v nyní posuzované věci, v níž správce daně v souladu s § 85 odst. 4 daňového řádu rozšířil již probíhající daňovou kontrolu na později zahájené daňové řízení týkající se téže daně za zdaňovací období měsíce září roku 2012. V podstatě shodně kvalifikoval postup správce daně městský soud, byť se výslovně nezmnínil o skutečnosti, že k zahájení daňové kontroly za uvedené zdaňovací období došlo rozšířením již vedené daňové kontroly. Soud nicméně rovněž odkázal na § 85 odst. 4 daňového řádu (v textu napadeného rozsudku zjevně omylem uvedl soud § 87 odst. 4 daňového řádu).

[24] Stěžovatel ovšem nesprávně vyvozuje, že pokud daňová kontrola za zdaňovací období měsíce září roku 2012 byla zahájena rozšířením již vedené společné daňové kontroly, znamená to, že zástupkyně daňového subjektu paní O. N. nemusela disponovat zmocněním pro zastupování daňového subjektu také pro zahájení daňové kontroly týkající se tohoto zdaňovacího období. Jak popsal městský soud, zmíněná zástupkyně byla zmocněna toliko k zastupování při zahájení daňové kontroly za měsíce 8, 10, 11/2012, a to na základě předvolání č. j. 256167/13/2010-24907-109251, a k projednání a převzetí písemností týkajících se tohoto řízení. Uvedené zmocnění zcela jistě nelze vyložit tak, že by opravňovalo zástupkyni jednat za daňový subjekt i ve věci rozšíření daňové kontroly na zdaňovací období měsíce září roku 2012. Správce daně tak měl při rozšíření daňové kontroly jednat buď přímo s daňovým subjektem, nebo případně vyzvat k doložení nové plné moci, či k úpravě plné moci stávající (viz § 28 odst. 2 daňového řádu).

[25] Městský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že se správce daně při zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2012 dopustil procesního pochybení, neboť jednal s osobou, která k tomu nebyla daňovým subjektem zmocněna.

[26] Je však třeba připomenout, že ne každé procesní pochybení má nutně vliv na zákonnost rozhodnutí, které z daného správního (daňového) řízení vzešlo. Kasační soud konstantně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, či zejména ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, a ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011 - 101).

[27] V posuzované věci městský soud pouze stručně uvedl, že správce daně a následně i žalovaný (stěžovatel) založili svá rozhodnutí na výsledcích daňové kontroly, která nebyla řádně zahájena. Nespecifikoval však, jaký konkrétní vliv tato skutečnost mohla mít na výsledek řízení, resp. zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud je shodně se stěžovatelem přesvědčen, že tato vada při zahájení daňové kontroly (absence zmocnění osoby, která za daňový subjekt jednala) neměla na zákonnost napadených správních rozhodnutí vliv, neboť se nijak negativně nedotkla práv daňového subjektu. Takové dotčení ostatně ani žalobce soudu nesdělil.

[28] Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně zaslal přímo daňovému subjektu do datové schránky dne 19. 9. 2013 výzvu k prokázání skutečností, kterou jej vyzval k předložení dalších důkazních prostředků za účelem prokázání jeho tvrzení. Daňový subjekt tak zjevně věděl o vedení daňové kontroly, mohl předkládat další důkazy a rovněž mohl upozornit na nesprávný postup správce daně, pokud by se jím jakkoliv cítil dotčen ve svých právech. Správce daně pak žalobci, který od 26. 3. 2015 vystupuje jako insolvenční správce daňového subjektu, zaslal dne 3. 4. 2015 výsledek kontrolního zjištění s tím, aby se ve lhůtě osmi dnů případně vyjádřil k výsledkům kontrolního zjištění a navrhl jeho doplnění. I žalobce měl tedy nepochybně možnost ještě před vydáním rozhodnutí upozornit na případná procesní pochybení správce daně, stejně jako mohl reagovat na zjištění učiněná v rámci daňové kontroly. Správce daně dále žalobci zaslal dne 24. 4. 2015 zprávu o daňové kontrole a poté také dodatečný platební výměr. Žalobce přitom v odvolání proti tomuto výměru brojil toliko proti závěrům daňové kontroly, nikoliv proti procesním pochybením správce daně, a zjevně se tak necítil být postupem správce daně nijak poškozen. Na vadu při zahájení daňové kontroly upozornil poprvé až v žalobě, ani v ní však nespecifikoval, že by tato vada jakkoliv zasáhla do jeho právního postavení (resp. postavení daňového subjektu). Bylo přitom na žalobci, aby uvedl, v čem ho postup správce daně zkrátil na jeho právech, neboť soud za něj takové důvody nemůže domýšlet.

[29] S ohledem na výše uvedené je třeba uzavřít, že shledané procesní pochybení nemělo vliv na výsledek řízení, resp. na zákonnost napadeného správního rozhodnutí. Tuto otázku

tedy městský soud posoudil nesprávně, a je proto dán důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho nezákonnost [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[30] Stěžovatel rovněž správně poznamenal, že z rozsudku městského soudu není zřejmé, jakým způsobem měl stěžovatel v dalším řízení po zrušení rozhodnutí o odvolání postupovat za účelem nápravy vytykané vady řízení. V tomto ohledu je tedy vskutku napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[31] Stěžovateli lze rovněž do značné míry přisvědčit v tom, že s ohledem na princip subsidiarity soudního přezkumu nelze odvolacímu správnímu orgánu vytykat, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které žalobce ve správním řízení vůbec neuplatnil. V posuzované věci nadto Nejvyšší správní soud na rozdíl od městského soudu dospěl k závěru, že namítané procesní pochybení správce daně (tj. že daňová kontrola nebyla řádně zahájena) nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí stěžovatele.

V. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud z výše uvedeného důvodu dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek městského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž bude vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Městský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. v dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 15. prosince 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu