



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka 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 12. 9. 2017, č. j. 39900/17/5300-22441-708274, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2021, č. j. 15 Af 121/2017 - 71,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Tímto rozhodnutím byly v nepodstatné části (týkající se bankovního spojení) změněny, jinak však potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 12. 2010, kterými byla stěžovateli po provedené daňové kontrole doměřena daň z přidané hodnoty a předepsáno penále za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 a leden až prosinec 2008 (č. j. 122540/10/178912501008, 122554/10/178912501008, 122560/10/178912501008, 122608/10/178912501008, 122628/10/178912501008, 122643/10/178912501008, 122650/10/178912501008, 122657/10/178912501008, 122661/10/178912501008, 122670/10/178912501008, 122672/10/178912501008, 122675/10/178912501008, 122681/10/178912501008).

[3] Podstatou sporu před Nejvyšším správním soudem je otázka řádného ukončení daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že se touto problematikou již zabýval v jiné stěžovatelově věci, vedené pod sp. zn. 9 Afs 41/2021, a to na podkladě totožné argumentace účastníků řízení

i důvodů krajského soudu, na samý úvod předesílá, že neshledal důvod se od svých dříve vyslovených závěrů odchýlit a závěry přijaté v nynější věci jsou totožné.

[4] Krajský soud ve věci poprvé rozhodl rozsudkem ze dne 3. 8. 2016, č. j. 15 Af 313/2012 - 58, kterým zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 5. 2012, č. j. 6023/12-1300-506002, 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 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. V nynější fázi věci bylo stěžejní posoudit, zda vytýkaná pochybení byla napravena.

[5] Krajský soud k tomu z předloženého daňového spisu zjistil následující rozhodné skutečnosti. Z protokolu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 1754881/17/2503-60561-501586, 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 (např. provedení důkazu výslechy 11 svědků) tak, že relevantní obsah zprávy o daňové kontrole, resp. výsledky kontroly zůstávají nezměněny. Z protokolu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 1755027/17/2503-60561-501586, soud zjistil, že zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty č. j. 122011/10/178930506078 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., a požádal o poskytnutí lhůty v trvání 1 měsíce k podrobnějšímu seznámení s obsahem zprávy, k vyjádření se ke kontrolním zjištěním a k přednesení důkazních návrhů.

[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, se kterými se správce daně vypořádal písemností ze dne 17. 8. 2017.

[7] Krajský soud dospěl k závěru, že listinou ze dne 17. 8. 2017 nazvanou „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ byl stěžovatel v rozporu se svým tvrzením v žalobě jednoznačně vyzván, aby se vyjádřil ke skutečnostem uvedeným v tomto sdělení a popřípadě navrhl provedení dalších důkazů ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy, a to dokonce na více místech listiny. Zástupce na toto podání reagoval svým podáním ze dne 4. 9. 2017, ve kterém zopakoval již vznesené námitky procesního charakteru a konkrétněji specifikoval návrh důkazního prostředku. S těmito námitkami i s navrhovaným důkazem se žalovaný vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[8] Žalovaný tedy postupoval v intencích § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Podle uvedeného ustanovení stanoví na žádost daňového subjektu správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový

pokračování

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 navrhovat jeho další doplnění.

[9] Uvedené ustanovení je projevem jisté formy koncentrace při projednávání daňové zprávy, která má zamezit neúčelnému opětovnému posuzování věci na úrovni prvostupňového orgánu za situace, kdy předchozí doplnění daňového subjektu nevedla ke změně výsledku kontrolního zjištění (viz rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31).

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

[11] 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.

[12] Námitku týkající se neprovedení důkazu rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012-926, soud shledal zcela nepřiléhavou. Důvody, pro které žalovaný neakceptoval tento důkazní návrh, byly odlišné, než mu stěžovatel v žalobě připisoval. Opíral se o odlišnost cílů a prostředků trestního a daňového řízení a odlišného rozložení důkazního břemene v řízení daňovém a trestním, s čímž se krajský soud ztotožnil. Dodal, že stěžovatel nespécifikoval, jaké skutečnosti měly být citovaným rozsudkem prokázány, a není povinností soudů ani správních orgánů při chybějících tvrzeních účastníka procházet obsáhlé dokumenty a z vlastní iniciativy v nich vyhledávat skutečnosti, které by mohly svědčit v jeho prospěch.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[13] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[14] Namítá, že vadu spočívající v tom, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, nelze odstranit v odvolacím řízení. Podle § 115 daňového řádu v něm lze zhojit pouze vady doměřovacího řízení. Vydání platebních výměrů před ukončením kontroly pak brání § 143 odst. 3 daňového řádu.

[15] Zpochybňuje, že daňová kontrola byla řádně ukončena, a to vzhledem k vadám zprávy o kontrole, která mu byla předána dne 12. 7. 2017 a která v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu nestanovovala přiměřenou lhůtu k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a k návrhu na jeho doplnění.

[16] I kdyby daňová kontrola dne 12. 7. 2017 byla řádně ukončena, nelze dodatečně zhojit nezákonnost dodatečných platebních výměrů a (zrušeného, pozn. NSS) rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Pokud by tomu tak nebylo, bylo by možné vydat z moci úřední dodatečný platební výměr i bez daňové kontroly a tu spojit s řízením o doměření daně.

[17] Trvá na tom, že mu žalovaný odepřel právo vyjádřit se ke konečné zprávě o daňové kontrole a právo navrhnout další důkazy [§ 88 odst. 1 písm. e) a f) daňového řádu].

[18] Nesouhlasí 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.

[19] Nadále namítá, že odepření provedení důkazu rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012-926, je v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu.

[20] Shrnuje, že právní názor krajského soudu uvedený ve zrušujícím rozsudku nemohl mít za následek pouhou výměnu jedné zprávy za druhou. Zamítnutím žaloby soud zpochybnil zákonnost a smysl svého předchozího rozsudku.

[21] Napadený rozsudek proto navrhuje zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[22] Žalovaný se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Podstatnou část kasační stížnosti hodnotí jako obecný nesouhlas s napadeným rozsudkem, nereflektující jeho odůvodnění, považuje proto za nadbytečné se k ní vyjadřovat. K některým námitkám pouze odkázal na příslušnou část odůvodnění krajského soudu, kterou také citoval; tyto pasáže Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost nerekapituluje, neboť závěry krajského soudu jsou shrnuty výše.

[23] Svůj postup považuje za zákonný a opírá jej o konstantní judikaturu NSS a odkazuje mj. na rozhodnutí 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 nepřikročí, nelze už v rámci tohoto postupu další návrh uplatňovat.

[24] 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.

[25] K existenci dvou zpráv o daňové kontrole se shodnými formálními náležitostmi odkázal na závěry soudu, se kterými se ztotožnil.

[26] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] 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,

pokračování

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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[28] 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 zřepakováním 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, ve kterých částech a z jakých důvodů má NSS rozsudek krajského soudu přezkoumat, soud není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat. Je odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

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

[30] Jako projednatelnou kasační námítku vůbec nelze hodnotit prosté konstatování, že správce daně (respektive žalovaný) nezákonně odepřel provedení důkazu výše citovaným rozsudkem v trestní věci. Krajský soud v napadeném rozsudku podrobně vysvětlil, proč byl uvedený postup v souladu se zákonem (jeho odůvodnění je shrnuto v bodě [12] tohoto rozsudku). Vyjádření stěžovatele, že neprovedení důkazu považuje za nezákonné, není schopné důvodům krajského soudu konkurovat a v konečném důsledku se s nimi mýjí.

[31] 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 prvním stupně *autoremedurou* nebo odvolací orgán v rámci odvolacího řízení (viz např. usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007 - 75).

[32] 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, 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).

[33] Ostatně z tohoto závěru vycházel také krajský soud ve zrušujícím rozsudku a žalovanému doplnění řízení v tomto smyslu uložil (viz rozsudek sp. zn. 15 Af 313/2012). 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.

[34] NSS z obsahu daňového spisu ověřil, že v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu uložil žalovaný správci daně odstranit soudem vytykané 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 daň z přidané hodnoty 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.

[35] 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.

[36] NSS také ověřil, že stěžovatel byl písemností ze dne 17. 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.

[37] 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. nepřipustná.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] 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.

[39] 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. Radan Malík
předseda senátu