



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **JAMISTYL OKNA s.r.o.**, IČ 29460506, se sídlem Dobrovského 3095, Frýdek-Místek, zast. Mgr. Davidem Purmenským, advokátem, se sídlem 28. října 3117/61, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48337/19/5300-22441-701296, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 4. 2021, č. j. 22 Af 7/2020 - 50,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Devíti dodatečnými platebními výběry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 9. 2018 byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 až květen 2014 v celkové výši 357.000 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 71.400 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobkyně se účastnila daňového podvodu při nakupování reklamních služeb od společnosti PAMBROKE Media s.r.o. (dále jen „společnost PAMBROKE“) a neučinila dostatečná opatření, která by její účasti na tomto podvodu zabránila. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48337/19/5300-22441-701296, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období, odvolání zamítl a uvedené dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 8. 4. 2021, č. j. 22 Af 7/2020 - 50, zamítl žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného o odvolání.

[3] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že žalovaný a správce daně vymezili zcela jednoznačně takové objektivní okolnosti, které vedly k závěru o existenci daňového podvodu a v souhrnu se zjištěním o nepřijetí potřebných opatření ze strany žalobkyně také k závěru o tom, že ta minimálně mohla vědět o existenci podvodného jednání a účasti na něm.

Konkrétně krajský soud poukázal na skutečnost, že spolupráce se společností PAMBROKE byla navázána výhradně na základě doporučení rodinného příslušníka jednatelky žalobkyně, přičemž ta neměla informace o společnosti PAMBROKE, ale pouze o jejím jednatele. Přitom žalobkyně se u jiných dodavatelů reklamy nepoptávala a neoslovila ani SK Sigmu Olomouc či Golf Arénu Ostrava, na jejichž stadionech měla být reklama umístěna, neboť to jednatelku žalobkyně nenapadlo. Podstatné je i to, že podle smluv o reklamě a propagaci mohly být všechny propagační materiály obsahující obchodní firmu nebo logo žalobkyně zhotoveny, distribuovány či instalovány až po předchozím písemném souhlasu žalobkyně, který však nebyl doložen. Za významnou okolnost považoval krajský soud rovněž skutečnost, že společnost PAMBROKE žalobkyni účtovala mnohonásobně vyšší ceny, než za jaké reklamní prostory nakupovala od svých dodavatelů.

[4] Jako nedůvodnou posoudil krajský soud také námitku žalobkyně, podle níž daňová kontrola nebyla řádně ukončena, jelikož jí reakce správce daně na její vyjádření ke kontrolním zjištěním byla doručena až v den, kdy byla obeznámena s výsledky daňové kontroly. Žalobkyně totiž byla řádně seznámena s výsledky kontrolních zjištění a k těmto se řádně a nadto v prodloužené lhůtě vyjádřila. Pokud následně správce daně na podkladě podaného vyjádření nedospěl ke změně kontrolních zjištění, nemohlo se doručení vyjádření správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolního zjištění až při samotném podpisu zprávy o daňové kontrole nijak dotknout procesních práv žalobkyně, neboť za uvedené situace ve smyslu § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu již žalobkyně nemohla navrhnout další doplnění kontrolních zjištění. Žalobkyně přitom v žalobě neuvedla žádné argumenty, pro které by bylo možné se domnívat, že postupem správce daně by mohla být dotčena na svých právech právě nemožností brojit proti náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole. I kdyby tedy soud shledal postup správce daně chybným, nejednalo by se o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že daňová kontrola nebyla zákonem stanoveným způsobem skončena, a správce daně tak neměl vydat dodatečné platební výměry. Bylo tomu tak proto, že stěžovatelka odmítla podepsat zprávu o daňové kontrole, jelikož jí byl až těsně před jejím projednáním dne 24. 9. 2018 doručen krátkou cestou úřední záznam ze dne 31. 8. 2018, kterým správce daně reagoval na její vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, přičemž v tomto úředním záznamu správce daně odmítl všechny návrhy na doplnění dalších důkazů. Tento úřední záznam má osm stránek vysoce odborného textu s odkazy na důkazy provedené správcem daně v rámci celé daňové kontroly, jež trvala dva a půl roku. Přitom nebyla předem upozorněna na to, že jí tento úřední záznam bude předán až při projednání zprávy o daňové kontrole.

[7] Takovýto postup správce daně je podle stěžovatelky v rozporu se základními zásadami zakotvenými v ustanoveních § 5 a 6 daňového řádu. Vzhledem k pozdnímu doručení úředního záznamu stěžovatelka nebyla schopna tak odborný dokument vůbec přečíst a jeho obsah seznat a prostudovat. Zároveň tak neměla zajištěno rovné postavení a nemohla se seznámit v rozumné době před projednáním zprávy o daňové kontrole s obsahem úředního záznamu. Tyto skutečnosti je nutné považovat za závažné pochybení při vedení daňového řízení i přesto, že proti zmíněnému úřednímu záznamu již neměla možnost podat žádné doplnění ani jej procesně napadat a že obsah úředního záznamu neměl vliv na obsah zprávy o daňové kontrole. Pokud totiž daňový řád zakotvuje právo daňového subjektu být seznámen s obsahem

pokračování

zprávy o daňové kontrole, pak tomu odpovídající povinností správce daně bylo projednat jej se stěžovatelkou, jinak nemohla být daňová kontrola ukončena.

[8] Stěžovatelka dále namítla, že po doručení žalobou napadeného rozhodnutí jí byla doručena ze strany správce daně zpráva o daňové kontrole za období měsíců března až června roku 2016, ve které je řešen úplně identický daňový řetězec (pouze s jejím jiným dodavatelem) na úplně shodnou reklamu na stejném místě (banner na stadionu SK Sigma Olomouc a plachta v Golf Aréně Ostrava) s úplně shodnými rozměry reklamy a shodně mnohonásobně navýšenou cenu reklamy oproti ceně, za kterou nabyl dodavatel reklamu sám. V tomto naprosto skutkově i důkazně shodném daňovém řetězci však podvod na dani z přidané hodnoty zjištěn nebyl.

[9] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Konkrétně uvedl, že pokud se stěžovatelka vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění a správce daně seznal, že na základě něho nedošlo ke změně kontrolního zjištění, nemohla již stěžovatelka při projednávání zprávy o daňové kontrole doplňovat důkazní prostředky ani činit další návrhy, jimiž by zamýšlela zvrátit výsledek kontrolního zjištění. Projednání zprávy o daňové kontrole je pak jen pouhým formálním završením daňové kontroly. Pokud tedy stěžovatelka odmítla zprávu o daňové kontrole podepsat z toho důvodu, že jí až při jejím projednání byl předán úřední záznam a nebyla jí stanovena požadovaná lhůta pro seznámení se s ním, nejedná se o důvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, a okamžikem tohoto odmítnutí proto nastaly účinky projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly.

[11] K námitce o odlišných závěrech daňové kontroly za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 žalovaný předně uvedl, že jde ze strany stěžovatelky o nepřijatelnou novotu ve smyslu § 109 odst. 5 s. ř. s. S uvedenou námitkou žalovaný polemizoval i věcně, když poukázal na to, že ve zdaňovacích obdobích března až června 2016 byla dodavatelem stěžovatelky společnost TONDINO SE, a nikoliv společnost PAMBROKE. Dále odkázal na část této zprávy o daňové kontrole, v níž se uvádí, že „*správce daně v průběhu daňové kontroly sice prokázal, že prověřovaná transakce vykazuje určité znaky pochybností (neprováděná kontrola reklamy, neověřování dodavatele, mnohonásobně navýšená cena reklamy), nicméně správcem daně nebylo prokázáno, že prověřovaná transakce je zatížena podvodem, resp. nebyla prokázána existence chybějící daně. Správce daně proto dospěl k závěru, že nelze konstatovat, že identifikoval obchodní řetězec zasazený podvodem na DPH a současně také nelze konstatovat, že správce daně dospěl k závěru, že by daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl vědět, že se v případě nákupu reklamních služeb od obchodní společnosti TONDINO podílel na řetězovém obchodu zatíženém podvodem.*“

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatelka označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[13] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[14] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení*

před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou, podle níž daňová kontrola nebyla řádně ukončena v důsledku pochybení správce daně při seznamování stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole a s reakcí na její vyjádření ke kontrolním zjištěním.

[16] Z daňového spisu vyplývá, že v rámci kontroly daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období byla prověřována také zdanitelná plnění přijatá od společnosti PAMBROKE. Správce daně nakonec dospěl k závěru, že nároky na odpočet daně byly uplatněny daňovým subjektem neoprávněně, neboť předmětná plnění byla zasažena podvodem, o němž stěžovatelka měla a mohla vědět. Výsledek kontrolního zjištění spolu s výzvou k vyjádření se k němu byl stěžovatelce doručen dne 11. 4. 2018. Stěžovatelka k němu podala vyjádření dne 10. 5. 2018, avšak na jeho základě nedošlo ke změně kontrolního zjištění. Stěžovatelka odmítla dne 24. 9. 2018 podepsat zprávu o daňové kontrole, neboť teprve tohoto dne jí byl doručen úřední záznam ze dne 31. 8. 2018, jímž správce daně reagoval na její vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění.

[17] Jak správně uvedl krajský soud, k otázce procesního významu projednání zprávy o daňové kontrole se Nejvyšší správní soud vyjadřoval například již v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, v němž uvedl, že „*samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 - 30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně.“*

[18] Tento závěr je přitom zcela aplikovatelný i na projednávanou věc. Základním požadavkům na spravedlivé vedení daňového řízení je totiž učiněno zadost již postupem podle § 88 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu, podle nichž *správce daně na základě provedené kontrolní činnosti sepiše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení dosud zjištěných důkazů. Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.* Tím, že je daňový subjekt seznámen s kontrolními zjištěními a jejich předběžným hodnocením ze strany správce daně a je mu dána možnost se k nim v přiměřené lhůtě vyjádřit, jsou naplněna jeho procesní práva i požadavek na předvídatelnost rozhodování v daňovém řízení. V projednávané věci přitom stěžovatelka byla s těmito zjištěními seznámena dne 11. 4. 2018.

[19] Z žádného ustanovení daňového řádu přitom neplyne správci daně povinnost reagovat na vyjádření daňového subjektu samostatným úkonem v případě, kdy jej toto vyjádření nevede k přehodnocení kontrolních zjištění. Z hlediska základních zásad spravedlivého procesu je totiž zcela dostatečné, když správce daně námitky daňového subjektu vypořádá až v samotné zprávě o daňové kontrole. Smyslem seznámení s výsledky kontrolních zjištění není rozmělnit vypořádání námitek do více samostatných úkonů činěných v různých fázích daňového řízení, nýbrž pouze

pokračování

řádné informování daňového subjektu o průběhu daňového řízení tak, aby byl seznámen se vším, co správce daně považuje za relevantní, a měl tak možnost vznést konkrétní námitky v dostatečně době před vydáním konečného rozhodnutí. Pokud však na základě těchto námitek nepřistoupí správce daně k dalšímu dokazování či k přehodnocení svých dřívějších závěrů, lze mít za zcela postačující, pokud je vypořádá až v samotné zprávě o daňové kontrole.

[20] V projednávané věci tedy Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že uvedený postup správce daně byl v souladu s daňovým řádem a že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole ze strany stěžovatelky se neopíralo o zákonné důvody.

[21] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, podle níž kontrola daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 dospěla ke zcela opačným závěrům, přestože vycházela z totožných skutkových okolností.

[22] Jak však správně uvedl žalovaný, nemohl Nejvyšší správní soud k této nové skutečnosti přihlídnout, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Navíc závěry učiněné ohledně příslušných zdaňovacích období roku 2016 nemají přímou souvislost s projednávanou věcí a stěžovatelce nelze dát za pravdu, že skutkové okolnosti byly v obou případech prakticky identické. V uvedené jiné daňové věci se totiž jednalo o odlišného dodavatele stěžovatelky a navíc ani nebyla prokázána existence chybějící daně, bez čehož nebylo možné uvažovat o daňovém podvodu. Za těchto okolností zjištění učiněná v rámci kontroly daně z přidané hodnoty za příslušná období roku 2016 nemohla zpochybnit závěry, k nimž žalovaný a správce daně dospěli v projednávané věci.

[23] Na základě uvedených kasačních námitek lze tedy konstatovat, že rozsudek krajského soudu je zákonný a že při zjišťování skutkové podstaty nebyl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí správce daně a žalovaného. Důvody kasační stížnosti uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tedy nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. ledna 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu