



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D., v právní věci **žalobce: „Air Filters F“ s.r.o.**, sídlem ve Štětí, Nové náměstí 745, IČ 28670094, proti **žalovanému: Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Litoměřicích**, Masarykova 2000, Litoměřice, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

- I. **Určuje se, že** postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 24.10.2014, č.j. 2083942/14/2507-24802-507589, a následná daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 zahájená protokolem ze dne 9.2.2015, č.j. 402618/15/2507-60562-507114, **byly nezákonné.**
- II. Žaloba se co do návrhu na určení, že zadržení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za srpen 2014 ve výši 52 085,- Kč, bylo nezákonné, **zamítá.**
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 2059,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasně podanou žalobou ve znění jejího doplnění ze dne 2.3.2015 domáhal, aby soud vydal tento rozsudek:

„I. Postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností č.j. 2083942/14/2507-24802-507589 ze dne 24.10.2014, zadržení nadměrného odpočtu DPH za srpen 2014 ve výši 52 085,- Kč a dosud probíhající daňová kontrola zahájená v rozporu se zákonem, jsou nezákonným zásahem do žalobcových přímých práv. Soud nařizuje

žalovanému, aby tento nezákonný zásah zrušil a bezodkladně vrátil žalobci zadržovaný nadměrný odpočet DPH za srpen 2014.“

Pro případ, že bude žalovaným ještě před vynesením rozsudku zásah ukončen, navrhl žalobce, aby soud určil, že „*postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností č.j. 2083942/14/2507-24802-507589 ze dne 24.10.2014, zadržení nadměrného odpočtu DPH za srpen 2014 ve výši 52 085,- Kč a následná daňová kontrola zahájená v rozporu se zákonem, byl nezákonným zásahem do žalobcových přímých práv.*“

V žalobě uvedl, že byl podroben nezákonně zahájenému a nezákonně vedenému daňovému řízení a byl mu v důsledku nezákonného postupu k odstranění pochybností zadržен nadměrný odpočet DPH za období srpen 2014 ve výši 52.085,- Kč. Postup k odstranění pochybností nebyl zákonným způsobem ukončen. Dále byla ve smyslu § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nezákonně zahájena daňová kontrola, čímž nezákonný zásah proti žalobci trvá se všemi důsledky pro zkrácení jeho práv. Správce daně ve výzvě ze dne 24.10.2014 uvádí, že má pochybnosti o správnosti nadměrného odpočtu, avšak fakticky je důvodem jeho pochybností pouze to, že na daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet. Nutnou podmínkou, aby správce daně vůbec mohl institut postupů k odstranění pochybností použít, je existence relevantní a důvodné pochybnosti o údajích na daňovém tvrzení. Přitom je současně zavázán použít takový kontrolní mechanismus, který je nejvíce přiléhavý konkrétní realitě. Zákonným důvodem pochybností nemůže být sama o sobě skutečnost, že daňový subjekt vykáže za určité období nadměrný odpočet. Na správcem daně zdůvodněné pochybnosti v podstatě nelze relevantně reagovat, neboť hodnoty, které jsou uvedeny v daňovém tvrzení jsou takové, jaké jsou a pokud se nejedná o početní chybu, lze těžko vyvracet pochybnost o hodnotě součtu založenou na tom, že jedna sčítaná veličina je menší než druhá. Z přehledu uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění za období březen až srpen 2014 je zřejmé, že hodnoty za období srpen 2014 nijak nevybočily z hodnot za období předcházející a vždy po určité době se celkové součty zdanitelných plnění vyrovnají s mírnou převahou uskutečněných zdanitelných plnění. Tvrzení správce daně o dlouhodobě vyšších přijatých zdanitelných plnění je tak nesprávný. Výzva konkrétně uvádí, že žalovaný má na základě pochybnosti o ř. 65 daňového přiznání za srpen 2014 na základě přehledů uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění za období únor až srpen 2014 pochybnost o ř. 40 a ř. 43 v daňovém přiznání za srpen 2014. Takové zdůvodnění, avšak nemůže dostát požadavku zákona a žalobce konstatoval, že je pro něj zcela nesrozumitelné a není schopen na něj smysluplně reagovat. Naprostou nesrozumitelnost úvah žalovaného navíc dokládá i skutečnost, že hodnota uvedená na ř. 43 má na daňovém přiznání k DPH za srpen 2014 svůj předobraz pouze na ř. č. 3 a z hlediska výsledného součtu na ř. 65 se chová neutrálně. Na výsledek uvedený v ř. 65 nemá tedy praktický vliv. Výzva správce daně žádá, aby žalobce prokázal budoucí užití přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, navíc bez specifikace, kterých přijatých plnění se požadavek týká. Je zřejmé, že k takto široce pojatému požadavku na dokazování by určitě neměl sloužit postup k odstranění pochybností. Především ale žalobce zdůrazňuje, že vliv na uplatnitelnost nároku na odpočet DPH nemůže mít odhad či záměr budoucího užití přijatého plnění ale jednoznačně až samotné skutečné užití. Jen zcela nepatrné množství druhů plnění bude mít charakter a priori obecně vylučující jejich využití pro ekonomickou činnost. Navíc judikatura dovodila, že nárok na odpočet DPH není omezen neprokazatelností budoucího užití plnění v momentu uplatnění nároků, ale vyvratitelný je až následně při

skutečném užití. To, že výběr důkazních prostředků nechal správce daně na žalobci, nesvědčí o jeho benevolenci, ale spíše o tom, že ani sám neměl představu, jak svou nevyřčenou pochybnost vyvrátit. Daňové řízení bylo zahájeno v rozporu se zákonem a je trvajícím nezákonným zásahem do žalobcových práv také proto, že žalovaný zvolil s přihlédnutím k okolnostem nevhodný postup při správě daní v rámci nalézacího řízení. Důsledkem bylo nezákonné zadržení nadměrného odpočtu za období srpen 2014. Žalovaný po postupu k odstranění pochybností nakonec ve smyslu ust. § 90 odst. 3 daňového řádu přešel do režimu daňové kontroly, a to aniž by během postupu odstranění pochybností získal jakýkoliv poznatek, a dokonce aniž by postup k odstranění pochybností zákonným způsobem ukončil. Žalovaným zvolený postup mimo jiné žalovanému umožnil, aby i při absenci konkrétního podezření zadržel žalobci nadměrný odpočet, což by v rámci jiného postupu nemohl, a poté, aniž by cokoliv zjistil nebo se pokusil o zjednání nápravy, přešel do režimu daňové kontroly a tím získal komfortní časový a nástrojový prostor pro případné dodatečné získání pochybností, a to aniž by musel zadržený nadměrný odpočet vrátit. Stížnost podle § 261 daňového řádu podaná žalobcem byla žalovaným v rozporu se zákonem posouzena jako nepřipustná a nebyla meritorně zhodnocena. Žalobce nemůže souhlasit s názorem žalovaného, že ve smyslu § 109 odst. 2 daňového řádu není proti výzvě připuštěno odvolání a v důsledku toho je stížnost žalobce podle § 261 daňového řádu proti výzvě k odstranění pochybností nepřipustná. Žalovaný nevhodně položil rovnítko mezi odvolání a opravné prostředky obecně, čímž prakticky popřel smysl celé řady ustanovení daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství pak pochybení žalovaného neodstranilo, ale jen podrobně popsalo, v čem spočívá. Dle názoru žalobce má stížnost podle § 261 daňového řádu obdobný charakter jako měly námítky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobce připomněl, že svou stížností proti postupu správce daně napadal výslovně zahájení postupu k odstranění pochybností v rozporu se zákonem. Navíc se žalobce domnívá, že posouzení stížnosti jako nepřipustné pro tento případ koliduje s judikaturou, neboť tvrzená nepřipustnost by znamenala možnost okamžitého podání žaloby podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“). To ale judikatura vylučuje pro rozpor se zásadou subsidiarity správního soudnictví. Na ústním jednání dne 9. 2. 2015 byla sice protokolem formálně zahájena daňová kontrola ve smyslu § 90 odst. 3 daňového řádu, ale o ukončení postupu k odstranění pochybností se protokol nezmiňuje. Správce daně nemůže podle § 90 odst. 3 ve spojení s § 90 odst. 2 daňového řádu shledat důvody k pokračování dokazování bez návrhu daňového subjektu. Respektive může je shledat i nezávisle na něm, avšak potom nemůže spojovat účinky tohoto shledání s § 90 odst. 3 daňového řádu. Musel by tedy ukončit postup odstranění pochybností, vyměřit daň a nezávisle zahájit daňovou kontrolu. Takto žalovaný neukončil postup k odstranění pochybností zákonným způsobem, když ne zcela dostal své povinnosti dané § 90 odst. 1 daňového řádu, ale zejména vůbec nedostal své povinnosti dát žalobci prostor a lhůtu podle § 90 odst. 2 daňového řádu pro návrhy na pokračování v dokazování. Protože žádné takové návrhy neobdržel a ani obdržet nemohl, neboť nedal žalobci vůbec možnost takové návrhy po seznámení se s výsledkem postupu k odstranění pochybností podat, nemohl žalovaný ani zahájit daňovou kontrolu ve smyslu § 90 odst. 3, který jednoznačně svazuje svůj obsah s podmínkami v § 90 odst. 2 daňového řádu.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že postupoval při vystavení výzvy k odstranění pochybností v souladu s ust. § 89 daňového řádu. Žalovaný ve výzvě své pochybnosti vyjádřil konkrétně a srozumitelně, respektive sdělil důvody svých pochybností a požadoval doložit důkazní prostředky prokazující nárok na odpočet daně ve smyslu § 72

odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), u plnění vykázaných v ř. 40 a ř. 43 zkoumaného daňového přiznání. Rozhodnutí žalovaného rovněž obsahuje veškeré náležitosti stanovené daňovým řádem, a to konkrétně ustanovením § 102 daňového řádu. V daňovém přiznání za zdaňovací období srpen roku 2014 přijatá zdanitelná plnění převyšovala uskutečněná plnění v předmětném zdaňovacím období. Tak jak je ve výzvě uvedeno, tyto pochybnosti podpořily i údaje uvedené v daňových přiznáních za předcházející období, což žalovaný ve výzvě rovněž uvedl. Žalovaný předpokládal, že došlo k prodeji zboží, tj. uskutečněným zdanitelným plněním, které bylo pořízeno v předcházejícím zdaňovacím období, tj. v únoru 2014. Zároveň s ohledem na ekonomickou činnost žalobce je nepochybné, že nelze uskutečnit zdanitelná plnění za prodej zboží dříve, než je toto zboží pořízeno. Žalovaný nepochybně, že může oprávněně docházet k opakujícímu se jevu nadměrných odpočtů, ale pokud žalovanému vznikly oprávněné pochybnosti o údajích vykázaných v daňových přiznáních, má oprávnění požadovat odstranění těchto pochybností. Na rozdíl od žalobce má za to, že hodnota vykázaná na ř. 43 může ovlivnit vykázanou hodnotu na ř. 65, tj. výši nadměrného odpočtu. Pochybnosti žalovaného o správnosti nebo úplnosti údajů uvedených v podaném daňovém přiznání mohou vzniknout i ve vztahu k údajům uvedeným v předešlých zdaňovacích obdobích a tyto pochybnosti žalovaný zcela jasně ve výzvě konkretizoval. Žalovaný sdělil žalobci, že nedošlo k odstranění pochybností, a to při ústním jednání dne 9.2.2015. I v případě, že daňový subjekt nenavrhl pokračování v dokazování a správce daně shledá důvody pro pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Ke stížnosti podle § 261 daňového řádu žalovaný uvedl, že samotnou výzvu nelze napadnout odvoláním, neboť se jedná o rozhodnutí, na které se vztahuje úprava obsažená v ust. § 110 odst. 2 daňového řádu. Zákonost výzvy lze napadnout v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně, proti kterému je přípustný opravný prostředek. V daném případě tak žalovaný dospěl k závěru, že v tomto případě poskytuje daňový zákon jiný prostředek ochrany, a proto podanou stížnost posoudil jako nepřipustnou. Ke stejnému závěru dospěl i odvolací orgán, který na základě podané žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti věc prošetřil. Žalovaný žalobci v rámci ústního jednání ze dne 9.2.2015 sdělil, že žalobce nereagoval na výzvu k odstranění pochybností doručenou dne 24.10.2014 a nepředložil žádné prvotní doklady a ani jiné důkazní prostředky prokazující nárok na odpočet daně. Tím nedošlo k odstranění pochybností žalovaného o tom, že tato přijatá plnění byla uplatněna v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 ZDPH.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s.ř.s.“) bez jednání, neboť žalobce a žalovaný se po řádném poučení, že mohou vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřili.

Předmětnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného soud posoudil podle části třetí třetího dílu hlavy druhé s.ř.s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 odst. 1 s.ř.s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle ust. § 87 odst. 1 s.ř.s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; pokud soud rozhoduje pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Podle

ust. § 87 odst. 2 s.ř.s. platí, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žalovaným je pak podle ust. § 83 s.ř.s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.

Ze správního spisu postoupeného žalovaným zjistil soud následující podstatné skutečnosti. Z výzvy k odstranění pochybností ze dne 24.10.2014 vydané podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že žalovaný (správce daně) měl pochybnosti o správnosti nadměrného odpočtu vykazaného na ř. 65 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna 2014, a to na základě toho, že přijatá zdanitelná plnění převyšují uskutečněná zdanitelná plnění. Ve výzvě je uvedeno, že v návaznosti na rozbor údajů v předchozích zdaňovacích obdobích dle správce daně vyplývá, že hodnota přijatých zdanitelných plnění dlouhodobě převyšuje hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění. Na základě těchto skutečností měl žalovaný pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění vykazaných na ř. 40 a ř. 43 daňového přiznání za zdaňovací období měsíc srpen 2014 v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobce byl vyzván k předložení nebo navržení důkazních prostředků prokazujících, že přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro uskutečňování plnění. Nato žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, pouze podal dne 3.11.2014 stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, která byla shledána nepřipustnou. Protokolem ze dne 9.2.2015 zahájil žalovaný u žalobce daňovou kontrolu podle § 90 odst. 3 a podle § 87 odst. 1 daňového řádu za zdaňovací období srpen 2014. Tato daňová kontrola byla prováděna před vyměřením daně. Následně předložil žalobce požadované doklady, a to faktury přijaté, pokladní doklady a veškeré doklady o pořízení zboží z jiného členského státu. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána dne 18.11.2015. Platebním výměrem ze dne 23.11.2015 byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty ve výši 51 460,- Kč. Žalobce však v daňovém přiznání uplatnil daňový odpočet ve výši 52 085,- Kč.

Vzhledem k tomu, že soud podle § 87 odst. 1 s.ř.s. rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí, musí konstatovat, že zásah spočívající v postupu k odstranění pochybností a daňové kontrole již skončil, neboť byl vydán platební výměr, vůči kterému je možno podat samostatnou žalobu ve správním soudnictví. Soud tak může podle § 87 odst. 2 s.ř.s. pouze určit, že provedený zásah byl nezákonný, jak žádal ve svém alternativním petitu žalobce.

Na uvedený případ dopadají mimo jiné následující ustanovení daňového řádu.

Podle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

Zvolí-li správce daně k vyjasnění sporných a nejasných skutečností postup k odstranění pochybností, je povinen své pochybnosti konkretizovat ve výzvě, kterou podle § 89 odst. 1

daňového řádu doručí daňovému subjektu. Obsah výzvy musí být podle § 89 odst. 2 daňového řádu formulován tak, aby umožnil daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků. Ve výzvě proto musí být pochybnosti vymezeny tak, aby měl daňový subjekt možnost se k nim vyjádřit (mohl doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, nepravdivé údaje opravit, a prokázat pravdivost zbývajících údajů). Nepostačí tedy pouhé tvrzení, že tu jsou pochybnosti. Zákon požaduje, aby celý postup k odstraňování pochybností probíhal v maximální konkrétnosti. Správci daně je tak uložena povinnost jasným, konkrétním a určitým způsobem formulovat ve výzvě pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit. Na daňovém subjektu pak je, aby v návaznosti na jeho důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu tyto konkrétně uvedené pochybnosti vyvrátil a prokázal správnost, pravdivost a úplnost svých daňových tvrzení. Následně musí správce daně po provedení důkazních prostředků jasně a srozumitelně oddělit ty dříve sporné skutečnosti, u nichž pochybnosti byly odstraněny, a konkrétně uvést důvody, pro které na jiných pochybnostech i nadále trvá a o nichž se pak eventuálně má vést další dokazování (viz Důvodová zpráva k daňovému řádu, k § 89 a § 90; a Baxa, J. a kol.: Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha. Wolters Kluwer, 2011 str 488-490).

Nejvyšší správní soud účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu vyložil na základě dřívější judikatury k vytýkácímu řízení dle § 43 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Ans 10/2012 - 52, č.j. 1 Aps 20/2013 - 61). Pro případ obou uvedených právních úprav, ale i ve vztahu k jiným postupům správce daně, které přispívají ke zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši (vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola) vyhodnotil, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud například v rozsudku č.j. 1 Aps 20/2013-61 dovodil, že parametry těchto kontrolních postupů lze použít i na vztah postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly dle daňového řádu. To proto, že tyto kontrolní postupy nelze „*uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř., podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Jelikož vytýkácí řízení (nyní postup k odstranění pochybností) opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla na místě nejprve zahájit vytýkácí řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytýkácí řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo*“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 7. 2010, č.j. 5 Afs 92/2008-147, č. 2137/2010 Sb. NSS). Pro současnou úpravu dle daňového řádu to stále a v nezměněném smyslu znamená, že lze-li daň vyměřit na základě každého z těchto postupů nebo až v důsledku jejich návaznosti a sledu, je při jejich uplatnění vždy třeba respektovat odlišný

účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů (viz rozsudek NSS ze dne 18.12.2014, č.j. 10 Afs 79/2014, www.nssoud.cz).

V souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku č.j. 1 Ans 10/2012 - 52 a č.j. 1 Aps 20/2013 - 61 lze tedy uvést, že zákonodárce v současné úpravě postupu k odstranění pochybností sleduje *„důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů“*.

Protože v dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti a cílem žalovaného bylo ověřit a vyměřit daň z přidané hodnoty ve správné výši, bylo na žalovaném, aby s ohledem na okolnosti případu zvolil odpovídající prostředek k dosažení tohoto cíle.

Dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102, www.nssoud.cz, *„předmět vytykácího řízení je (například na rozdíl od daňové kontroly) vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně - jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt povinen na tyto výzvy reagovat, resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění těmto výzvám. Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání - taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová.*

Výjimkou by byla výlučně situace, kdy již přímo ze samotného obsahu daňového přiznání je patrná skutková okolnost, která zakládá pochybnost správce daně. Tak tomu může být zejména v případě početní nebo jiné podobné nesrovnalosti v daňovém přiznání, např. v matematických vztazích mezi údaji v jednotlivých řádcích daňového přiznání (typicky nesoulad v součtech určitých dílčích položek daňového přiznání), či tehdy, opomene-li daňový subjekt určitou kolonu daňového přiznání vyplnit, ač by vzhledem k okolnostem být vyplněna měla. I v takovém případě však musí správce daně ve výzvě podle § 43 odst. 1 d. ř. popsat uvedenou početní nebo jinou podobnou nesrovnalost tak, aby daňovému subjektu bylo zřejmé, v čem má spočívat.“

Jak vyplývá z další judikatury správních soudů, správcem deklarovaná příliš vysoká hodnota přijatých zdanitelných plnění nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti daňového tvrzení a nezakládá konkrétní pochybnost ve smyslu ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 4.4.2013, č.j. 1 Afs 105/2012-37; rozsudek KS v Praze ze dne 28.4.2015, č.j. 45 Af 28/2013-181, www.nssoud.cz). O takový případ se v této věci jedná, neboť jak plyne ze shora uvedené výzvy ze dne 24.10.2014, jejím deklarovaným důvodem

byla pouze výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění. Žalobce požadované doklady nepředložil a naopak deklaroval neurčitost výzvy. Nelze tedy konstatovat, že by došlo v průběhu řízení ke zhojení vadnosti této výzvy, neboť si žalobce její obsah nebyl schopen dostatečně srozumitelně vyložit a žádná další výzva k odstranění pochybností již vydána nebyla (srov. rozsudek NSS ze dne 23.2.2012, č.j. 8 Afs 38/2011 – 117, www.nssoud.cz). Naopak byla zahájena daňová kontrola, jež byla za nezměněného skutkového stavu zaměřena na celé zdaňovací období srpna 2014 a žalobce byl vyzván k předložení všech přijatých faktur, pokladních dokladů a dokladů o pořízení zboží z jiného členského státu. Ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že zde byly určité pochybnosti správce daně, nicméně byly natolik neurčité a vztahovaly se k neurčitému počtu uskutečněných zdanitelných plnění, že tyto pochybnosti bylo možno odstranit, resp. prověřit, daňovou kontrolou, která by komplexně zhodnotila přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění a tím i oprávněnost uplatňovaných nadměrných odpočtů. Použitý institut postupu k odstranění pochybností se tak jeví v dané situaci jako nevhodný, neboť jeho účelem není komplexní kontrola účetnictví daňového subjektu. Od toho se odvíjí i následná nezákonná výzva k odstranění pochybností, která byla formulována příliš neurčitě.

Je tedy zřejmé, že před zahájením postupu k odstranění pochybností žalovaný nedisponoval údaji, které by odůvodňovaly, pochybovat o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, přičemž tyto konkrétní důvody pro zahájení postupu k odstranění pochybností nebyly ani žalobci řádně sděleny (srov. rozsudek NSS ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, www.nssoud.cz).

Soud zde tedy musí aplikovat závěr Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 14.10.2008, č.j. 9 Afs 110/2007-113, www.nssoud.cz, že výzva nesdělovala pochybnosti žalovaného jasným a srozumitelným způsobem tak, aby žalobce byl chopen na ni kvalifikovaně reagovat. Z tohoto důvodu je nutno vyslovit, že předmětná výzva k odstranění pochybností ze dne 24.10.2014 je nezákonná, čímž způsobuje nezákonnost celého následujícího řízení, neboť kde není začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh.

Uvedená nezákonnost se projevuje i v navazující daňové kontrole, neboť ta byla zahájena podle § 90 odst. 3 daňového řádu, z něhož vyplývá, že pokud po provedení postupu k odstranění pochybností správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Rozdíl mezi zahájením daňové kontroly a zahájením daňové kontroly po postupu k odstranění pochybností ve věci nadměrného odpočtu spočívá v tom, že zahájení postupu k odstranění pochybností ve věci nadměrného odpočtu znamená, že nadměrný odpočet není vyměřen a třicetidenní lhůta pro vrácení přeplatku dosud nezačala běžet (srov. ust. § 89 odst. 4 daňového řádu a § 105 ZDPH). Neobstojí tak případný argument, že žalovaný mohl zahájit daňovou kontrolu bez vazby na postup o odstranění pochybností, neboť by se v daném případě jednalo o daňovou kontrolu s částečně odlišnou právní regulací. Nezbyvá než konstatovat, že postup k odstranění pochybností i daňová kontrola byly nezákonným zásahem do práv žalobce. Soud se tak dalšími procesními námitkami zabývat nemusí, neboť ztratily na významu. Nad rámec shora uvedeného však poukazuje na nesprávný názor žalovaného ohledně použitelnosti stížnosti podle § 261 daňového řádu, neboť jak konstatoval již Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ve svém rozsudku ze dne 27.11.2013, č.j. 59 Af 12/2013-87, nelze aplikaci ustanovení § 261 daňového řádu, zakotvujícího právo podat správci daně stížnost, v rámci postupu správce daně dle § 89 a násl. daňového řádu vyloučit, a tedy stížnost považovat za nepřipustnou.

Ačkoliv je tedy nepochybné, že žalovaný zatížil svůj postup nezákonností, nemohl soud vzhledem k nepřesné formulaci žalobního petitu ve vztahu k nároku na nadměrný odpočet DPH žalobě vyhovět, a to z následujících důvodů.

Podle § 105 odst. 1 a 2 ZDPH vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření. Přeplatek skupiny vzniklý v důsledku vyměření nebo dodatečného vyměření se stává vratitelným, pokud skupina a kterýkoli člen skupiny nemá daňový nedoplatek. Přeplatek skupiny se použije na úhradu případného daňového nedoplatku skupiny nebo kteréhokoli člena skupiny.

Především je nutno poukázat na to, že nadměrný odpočet správce daně vyměřuje, dále lze konstatovat, že zadržení nadměrného odpočtu není zákonným pojmem, byť je s ním i v odborné veřejnosti pracováno. Obsah tohoto pojmu však není nijak normován. Nadměrný odpočet dále nemusí být jako přeplatek ve smyslu ustanovení § 154 daňového řádu žalobci vyplacen, ale může být i použit na daňový nedoplatek žalobce. Ze žaloby vyplývá, že žalobce si činí nárok na vrácení nadměrného odpočtu v konkrétní výši 52 085,- Kč a tato skutečnost má zcela zřejmě i odraz v žalobním petitu, když žalobce tvrdí, že mu žalovaný nezákonně zadržuje nadměrný odpočet a žádá soud, aby toto deklaroval. Soud však nemůže v tomto řízení o ochraně před nezákonným zásahem určovat, co by se mělo stát se žalobcovým případným nadměrným odpočtem, zda ho žalobci vrátit či nikoliv a kolik nadměrný odpočet skutečně činí. Zahájením postupu k odstranění pochybností, byť nezákonným, nedošlo k vyměření nadměrného odpočtu a tím k jeho pravomocnému stanovení. Nelze tedy v rámci tohoto soudního řízení na ochranu před nezákonným zásahem konstatovat, kolik byl skutečně nadměrný odpočet a v jaké částce měl být žalobci jako přeplatek vyplacen. K tomu slouží žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s.ř.s., kterou je možno podat proti již vydanému platebnímu výměru. Soud v tomto řízení může pouze deklarovat, že postup žalovaného v dané věci byl nezákonný.

Na základě shora uvedeného soud podle § 87 odst. 2 věta první s.ř.s. výrokem I. rozsudku určil, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 24.10.2014, č.j. 2083942/14/2507-24802-507589, a následná daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2004 zahájená protokolem ze dne 9.2.2015, č.j. 402618/15/2507-60562-507114, byly nezákonné. Výrokem II. rozsudku podle § 87 odst. 3 s.ř.s. byl nucen žalobu v části navrhuující určení, že zadržení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za srpen 2014 ve výši 52 085,- Kč, bylo nezákonné, zamítnout.

Vzhledem k charakteru věci lze konstatovat, že žalobce měl plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 2059,- Kč, která se skládá z částky ve výši 2 000,- Kč za zaplacený soudní poplatek a 59,- Kč za poštovné.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 6. ledna 2016

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová