



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **F plus H, s. r. o.**, se sídlem Zborovská 856/49, Třebíč, zastoupený JUDr. Boženou Kopeckou, advokátkou se sídlem Bráfova 770/52, Třebíč, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2013, č. j. 29 Af 86/2011 – 103,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Odměna advokátky JUDr. Boženy Kopecké **se určuje** částkou 3.400 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2013, č. j. 29 Af 86/2011 – 103, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 5. 2011, čj. 5803/11-1303-701728, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Třebíči (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 8. 2010, č. j. 93453/10/330911703854, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 ve výši 0 Kč poté, co stěžovatel v daňovém přiznání uplatnil nárok na vrácení nadměrného odpočtu ve výši 23.332 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský

soud uvedl, že ve vztahu k věcně a místně příslušnému správci daně byla plná moc, kterou stěžovatel udělil daňové poradkyni Ing. Jitce Routkové, ve vztahu k daňovému řízení ohledně DPH za zdaňovací období roku 2009 nepochybně neomezená ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Doručovaly-li tedy finanční orgány písemnosti pouze zástupkyni stěžovatele na adresu jejího sídla, činily tak v souladu s ust. § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Pokud jde o zahájení vytýkácího řízení, dospěl krajský soud k závěru, že správce daně zahájil toto řízení v souladu se zákonem. Jak totiž vyplývá z ust. § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, lhůta není určena pro zahájení vytýkácího řízení, ale pro zahájení postupu k odstranění pochybnosti. V této lhůtě tedy správce daně nemusí daňovému subjektu výzvu k zahájení vytýkácího řízení doručit, ale postačí, pokud ji v této lhůtě vydá. Tak tomu bylo i v daném případě. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117. Poukazoval-li stěžovatel na nesprávnost postupu správce daně při jeho snaze provést u něj dne 12. 11. 2009 místní šetření, neměly tyto okolnosti na zahájení vytýkácího řízení, ani na zákonnost rozhodnutí ve věci samé žádný vliv. Výzva ze dne 16. 11. 2009 vydaná podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků dostojí požadavkům jasnosti, určitosti, srozumitelnosti a splnitelnosti. Správcem daně uvedený důvod pochybností, plynoucí z dlouhodobého sledování daňových povinností stěžovatele, splňuje charakteristiku objektivní skutečnosti zakládající relevantní podezření ve smyslu ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V žádném případě nelze tento důvod pro zahájení vytýkácího řízení považovat za šikanózní či formální. Správce daně současně uvedl, jakým způsobem požaduje, aby jeho pochybnosti byly odstraněny, a to předložením evidence podle ust. § 100 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a daňových dokladů za předmětné zdaňovací období. Z výzvy tedy bylo zřejmé, jaké má správce daně pochybnosti a jak mohou být odstraněny. Stěžovatel však nepředložil žádné doklady a jeho právní argumentace zůstala příliš obecnou. Navrhl-li stěžovatel příslušné daňové doklady a daňovou evidenci jako důkaz až v soudním řízení, učinil tak opožděně, a proto byly zamítnuty. Krajský soud dále vyjádřil souhlas se závěrem finančního ředitelství ohledně stěžovatelova porušení zásady úzké spolupráce se správcem daně při správném stanovení daňové povinnosti ve smyslu ust. § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nedostatečnou a pasivní komunikací stěžovatele se správcem daně byly splněny podmínky ust. § 16 odst. 8 ve spojení s § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, což oprávněně vedlo k závěru, že se stěžovatel vyhýbá projednání a převzetí zprávy o výsledku vytýkácího řízení. Krajský soud se neztotožnil ani se žalobní námitkou týkající se odůvodnění platebního výměru, neboť konkrétní odůvodnění odlišného stanovení daňové povinnosti bylo stěžovateli známo ze zprávy o výsledku vytýkácího řízení (z přílohy č. 1), kterou stěžovatel obdržel dne 26. 7. 2010, a na níž správce daně v odůvodnění platebního výměru v souladu s ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odkázal.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal nesprávné právní posouzení plné moci, kterou udělil zástupkyni Ing. Jitce Routkové (dále též „zástupkyně“) a s tím související vady v doručování správních rozhodnutí. Zástupkyně v období od podání přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009, tj. od 25. 10. 2009, disponovala pouze speciální omezenou plnou mocí. Charakter plné moci vyplýval z poslední dohody o zastupování ze dne 13. 12. 2006, kterou byla původní speciální

neomezená plná moc omezena pokynem, že zástupkyně nebude zastupovat stěžovatele před Finančním úřadem v Liberci, čímž chtěl stěžovatel dosáhnout toho, aby bylo doručováno i jemu, nikoliv pouze zástupkyni. Toto omezení plné moci bylo dáno na vědomí správci daně podáním dne 14. 12. 2006. Stěžovateli není zřejmé, na základě jakých skutečností krajský soud dospěl k závěru, že omezení plné moci se netýkalo řízení o DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009. V této souvislosti krajskému soudu vytýkal, že se řádně nezabýval uplatněnými žalobními námitkami a navrženými důkazy. Proto namítal i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatel rovněž namítal, že vytýkáci řízení nebylo řádně zahájeno, neboť mu nebyla doručena výzva k odstranění pochybností a jeho zástupkyni byla doručena až dne 4. 12. 2009, tj. po uplynutí 30 denní lhůty stanovené v ust. § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel nepovažoval za správný ani výklad rozdílu mezi pojmy „zahájení vytýkácího řízení“ a „zahájení postupu k odstranění pochybností“ v napadeném rozsudku, a poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, které nečiní rozdíl mezi uvedenými právními pojmy. Podáním daňového přiznání dne 26. 10. 2009 bylo zahájeno vyměřovací řízení, a protože vytýkáci řízení nebylo zahájeno ve třicetidenní lhůtě, došlo ke konkludentnímu vyměření DPH v souladu s podaným daňovým přiznáním podle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a vyměření této daně se stalo dne 26. 11. 2009 pravomocným. Takový výklad je souladný s principem právní jistoty v existenci pravomocného konkludentního rozhodnutí. Pokud krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117, tento na věc stěžovatele nedopadá, protože se týkal daňových povinností roku 2008, kdy platila jiná právní úprava v doručování. Krajský soud tedy pochybil, pokud jeho závěry bez dalšího převzal. Výklad krajského soudu se také vymyká smyslu a účelu vytýkácího řízení, kdy mají být odstraněny zjevné a konkrétní pochybnosti a rozpory v číslech či součtech v podaném daňovém přiznání. Stěžovatel dále brojil proti neurčitě, formální a šikanózní pochybnosti uvedené ve výzvě, která odkazuje na řádek daňového přiznání č. 40. Ve výzvě nebylo určeno, v čem je údaj na řádku č. 40 neprůkazný a v čem je nesprávný. Správci daně nemohly vzniknout reálné pochybnosti, protože mu naopak z jeho úřední činnosti bylo známo, že stěžovatel byl ve sporech proti správci daně úspěšný, a tudíž přijal zdanitelná plnění. Přičemž skutečnost, že v dané době stěžovatel neuskutečňoval plnění, na nárok na odpočet neměla žádný vliv. Pochybnost byla správcem daně uvedena v obecné rovině, a proto na ni bylo možno také pouze v obecné rovině reagovat. Stěžovatel také poukázal na to, že ve správním spise není založen úřední záznam o telefonickém rozhovoru ze dne 6. 11. 2009. Dále stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tvrzením správce daně, že telefonicky jednatele stěžovatele kontaktoval a bylo s ním konkrétně dohodnuto, v jaké věci bude probíhat místní šetření. Pokud pak neproběhlo v zákonem předpokládaném rozsahu, bylo to právě z důvodu, že jednatel nebyl v daný den v místě sídla přítomen a nemohl tedy předložit správci daně žádné doklady. K předložení pak byly připraveny doklady týkající se jiného daňového subjektu. Stěžovatel v průběhu soudního řízení navrhl jako důkaz příslušné daňové doklady a daňovou evidenci a krajský soud tyto důkazní návrhy zamítl. V této souvislosti stěžovatel uvedl, že od počátku považoval výzvu k prokázání pochybností za šikanózní, protože neobsahovala žádné zákonné pochybnosti. Také ji považoval za chybně doručenou, přičemž projednání vytýkácího řízení navržené stěžovatelem dne 6. 4. 2010 správce daně bezdůvodně odmítl. Za takového stavu pak bylo povinností krajského soudu navržené dokazování provést. Pokud tak neučinil, zatížil svůj rozsudek neodstranitelnou vadou. Krajský soud má za to, že stěžovatel provedení důkazů

mohl uplatnit již v daňovém řízení, ale nijak se nevypořádal s tím, že by se tak stěžovatel fakticky podvolil nezákonností správce daně při zahájení a vedení vytykácího řízení, přičemž v dalším řízení by již nenalezl ochrany a nezákonnost postupu správce daně by se tak trvale zkonsumovala. Za takového stavu věcí považoval za rozumné prokázat svou daňovou povinnost v soudním řízení. Stěžovatel rovněž vyjádřil nesouhlas s právním názorem krajského soudu, který akceptoval postup správce daně, jenž považoval postup jeho zástupkyně za účelový a zprávu výsledku vytykácího řízení zaslal poštou. Stěžovatel poukázal na to, že po obdržení prvního předvolání na den 7. 4. 2010, se již dne 29. 3. 2010 z jednání zástupkyně omluvila a zároveň navrhla, aby jednání proběhlo o den dříve, tj. dne 6. 4. 2010 z toho důvodu, že by se jednání mohla účastnit jak ona, tak i stěžovatel, který měl držení předmětné doklady. Za takového stavu věcí, kdy správce daně předem navržené jednání bezdůvodně odmítl, zásadu úzké spolupráce porušil naopak správce daně. Právní názor na povinnost omluvit se z jednání dne 26. 4. 2010 považoval stěžovatel za formální, když fakticky ode dne vhození předvolání do schránky jeho zástupkyně v pátek dne 23. 4. 2010 do jednání v pondělí 26. 4. 2010 nebyl žádný pracovní den a ani není najisto postaveno, že jeho zástupkyně se s předvoláním seznámila tak, aby se mohla z jednání omluvit. Stěžovatel dále zdůraznil, že po celou dobu řízení považoval plnou moc za omezenou, a proto měl za to, že povinnost správce daně projednat závěry vytykácího řízení se vztahovala nejen na jeho zástupkyni, ale i na něho samotného. Z tohoto důvodu také bylo povinností správce daně určit mu dostatečnou lhůtu k tomu, aby se jednání mohl účastnit. Správce daně tedy nebyl oprávněn zprávu o výsledku vytykácího řízení zaslat poštou a spojit s tím následky ukončení vytykácího řízení. Závěrem stěžovatel uvedl, že v žalobě namítal, že z odůvodnění platebního výměru neplynou konkrétní skutečnosti, pro které byla daň stanovena odlišně, jak byly hodnoceny důkazní prostředky a jak byla hodnocena jeho podání v dané věci. Stěžovatel obdobnou námitku uplatnil jako odvolací ve správním řízení a v žalobě namítal, že finanční ředitelství se k této námitce přezkoumatelně nevyjádřilo. V tomto rozsahu je proto napadený rozsudek nepřezkoumatelný, protože se v něm krajský soud nevyjádřil k žalobní námitce, která směřovala k vadám odvolacího řízení. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se může daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.

Podle ust. § 17 odst. 7 citovaného zákona má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Pokud má zástupce příjemce plnou moc omezenou na určité úkony, doručuje se písemnost vztahující se k takovým úkonům příjemci i jeho zástupci. Má-li příjemce osobně v daňovém řízení něco vykonat, doručuje se písemnost jemu i jeho zástupci.

Jak vyplývá z citovaných ustanovení, může být v daňovém řízení plná moc dvojího charakteru, a to omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená. Pro posouzení omezenosti plné moci je v první řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah. Otázkou vymezení rozdílů mezi omezenou a neomezenou plnou mocí se zabýval Ústavní soud, který v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01 (publ. pod č. 15/2003 Sb. ÚS), uvedl, že *„právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcovy oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon. Kromě případů, kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnitele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachovává povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci a omezení daná inter partes nemají vůči třetím osobám žádnou právní relevanci“.*

Podle obsahu správního spisu stěžovatel udělil Ing. Jitce Routkové dne 30. 8. 2004 plnou moc *„k zastupování a jednání (...) ve všech řízeních dle Zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů a ve všech řízeních dle Zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení ve znění pozdějších předpisů.“* Poté dne 18. 10. 2004 udělenou plnou moc změnil tak, že již neplatí pro daňové řízení ve věci daně silniční pro zdaňovací období roku 2001 a 2002, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Dne 29. 3. 2005 došlo k další změně tak, že plná moc již neplatí pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, přičemž stěžovatel výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Dne 13. 12. 2006 stěžovatel znovu plnou moc změnil tak, že již neplatí pro zastupování a jednání s Finančním úřadem v Liberci ve věci daňových a jiných řízení, přičemž výslovně uvedl, že v jiném zůstává zachována. Stěžovatel dále udělil Ing. Jitce Routkové plnou moc dne 20. 1. 2007, která ji zmocňovala k podání žádosti o zřízení či zrušení daňové informační schránky a k nahlížení do daňové informační schránky stěžovatele, s tím, že tato plná moc ruší jakoukoli dříve udělenou plnou moc, to však pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena. Při ústním jednání konaném dne 23. 5. 2007 na Finančním úřadu v Třebíči jednatel stěžovatele Ladislav Krejčí na otázku správce daně, zda je jednatelem daňového subjektu, uvedl: *„Ano jsem, ale generální plnou moc pro zastupování firmy má Ing. Routková Jitka.“* Dne 30. 1. 2009 byla správci daně předložena plná moc ze dne 18. 5. 2007, kterou stěžovatel Ing. Jitku Routkovou zmocnil k zastupování ve věci uplatnění nároku na náhradu škody způsobené při výkonu státní moci a ve věcech se škodou přímo souvisejících. V této plné moci je uvedeno, že ruší, avšak pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena, jakoukoliv dříve udělenou plnou moc. Plnou mocí ze dne 12. 3. 2011 pak stěžovatel ve vztahu k řízením týkajícím se různých daňových povinností za zdaňovací období roku 2010 a období následující zmocnil k zastupování společnost eTAX, s. r. o. s tím, že ruší, avšak pouze v rozsahu, ve kterém byla udělena, jakoukoliv dříve udělenou plnou moc.

Z výše uvedeného je zřejmé, že Ing. Jitka Routková byla na základě plné moci ze dne 30. 8. 2004, včetně pozdějších změn, nepochybně oprávněna stěžovatele zastupovat v řízení o DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009. V dané věci je proto třeba posoudit, zda se jednalo o plnou moc neomezenou či omezenou, tzn. zda byl v předmětné plné moci náležitě přesně vymezen její rozsah, případně zda obsahovala pokyny pro zástupkyni, jak má postupovat. Zákon o správě daní a poplatků přitom nestanoví, jakou konkrétní formu či podobu mají takové pokyny či stanovení rozsahu mít, tedy zda mají být v plné moci konkrétně vyjmenovány jednotlivé úkony, které je zástupce oprávněn činit, nebo zda lze rozsah dostatečně přesně vymezit jiným způsobem, např. časově, místně, instančně apod.

Podle plné moci ze dne 30. 8. 2004 byla zástupkyně oprávněna jednat jménem stěžovatele v plném rozsahu v řízeních podle zákona o správě daní a poplatků a správního řádu. To znamená, že byla oprávněna ho zastupovat ve všech správních řízeních bez omezení. Není z ní tedy zřejmé, že by obsahovala jakékoliv omezující konkrétní pokyny (příkazy), jak má zástupkyně stěžovatele v předmětných řízeních postupovat. Následně byla tato plná moc sice změněna tak, že se nevztahuje na daňové řízení ve věci daně silniční pro zdaňovací období roku 2001 a 2002, na podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 a na zastupování a jednání s Finančním úřadem v Liberci, ale ve vztahu k řízení o DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 žádná omezení či konkrétní pokyny stěžovatele neobsahovala. Ust. § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přitom stanoví, že není-li rozsah plné moci vymezen nebo není-li vymezen přesně, jedná se o plnou moc pro daňové řízení neomezenou.

Vzhledem k tomu, že předmětná plná moc ze dne 30. 8. 2004, včetně pozdějších změn, neobsahovala ani konkrétní pokyny, kterými by byla zástupkyně stěžovatele vázána, ani přesné vymezení rozsahu jejího zmocnění ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, je třeba ji považovat za neomezenou. Pokud tedy správce daně v řízení o DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009 doručoval písemnosti pouze zástupkyni stěžovatele, postupoval v souladu s ust. § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Námitka nesprávného právního posouzení předmětné plné moci krajským soudem je proto nedůvodná.

V souvislosti s výše uvedenou stížní námitkou stěžovatel namítal také nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů, která podle něj spočívala v tom, že krajský soud se nezabýval všemi jeho argumenty obsaženými v žalobě.

Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25), s tímto stížním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy věc bude správními soudy pravomocně rozhodnuta, což není ani v zájmu účastníků řízení, protože je jejich základním právem, aby věc byla projednána bez zbytečných průtahů (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), resp. v přiměřené lhůtě (čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se soud v odůvodnění svého rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých námitek dílčích a souvisejících.

Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud se zabýval stěžejní námitkou stěžovatele, a to zda předmětná plná moc je plnou mocí omezenou nebo neomezenou. Nejvyšší správní soud se zřetelem na shora uvedené dospěl k závěru, že absence výslovného posouzení dílčích žalobních námitek, které souvisely s námitkou stěžejní, za situace, kdy krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že předmětná plná moc je plnou mocí neomezenou, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů. Také tato stěžovatelova námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatel dále namítal, že vytýkácí řízení nebylo zahájeno ve lhůtě stanovené v ust. § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Podle citovaného ustanovení pokud vyplývá z podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení, že daňovému subjektu má vzniknout přeplatek a správce daně má pochybnost podle odstavce 1, zahájí správce daně postup k odstranění pochybnosti do 30 dnů ode dne, kdy bylo takového podání učiněno.

V daném případě stěžovatel podal daňové přiznání k DPH za 3. čtvrtletí roku 2009 dne 26. 10. 2009. Výzva k odstranění pochybností byla vydána dne 16. 11. 2009, přičemž zásilka byla dne 20. 11. 2009 v souladu s ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků uložena v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence. Zástupkyně stěžovatele si tuto výzvu vyzvedla až dne 4. 12. 2009.

Otázkou lhůty pro zahájení vytýkácího řízení se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117, ve kterém uvedl, že „[S]těžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, který zdůraznil odlišnost mezi „zahájením postupu k odstranění pochybností“, o kterém hovoří § 43 odst. 2 d. ř. a „zahájením vytýkácího řízení“, ke kterému dochází v souladu s § 21 odst. 1 d. ř. dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyzvednuta o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. Třicetidenní lhůta má sloužit ke zkrácení doby, ve které je daňový subjekt v nejistotě, zda bude uplatněný nárok na odpočet uznán či zda o něm vznikly správci daně pochybnosti a hodlá zahájit vytýkácí řízení. Na druhé straně však i správce daně musí mít časový prostor se s věcí seznámit a případné pochybnosti nabýt. Není možné tuto lhůtu mnohdy podstatnou měrou zkrátit v návaznosti na okolnosti nezávislé na správci daně. Jde zejména o časovou prodlevu při doručování, kdy je zcela mimo možnost správce daně reálně ovlivnit, zda si daňový subjekt doručovanou výzvu reálně na poště vyzvedne a kdy tak učiní. Krajský soud proto správně poukázal na odlišné označení úkonu, který je třeba učinit ve stanovené lhůtě s tím, že tento úkon nelze ztotožňovat se zahájením vytýkácího řízení.“

Stěžovatel sice namítal, že citovaný rozsudek na jeho případ nedopadá, neboť v roce 2008 platila jiná právní úprava týkající se doručování, ale tato skutečnost je pro posouzení předmětné právní otázky irelevantní. V posuzované věci Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod pro odchýlení se od uvedeného právního názoru a vzhledem k tomu, že rozsudek krajského soudu je s ním v souladu, není nezákonný z důvodu namítaného v kasační stížnosti.

Stěžovatel rovněž namítal, že pochybnosti správce daně uvedené v předmětné výzvě byly neurčité, formální a šikanózní.

V této výzvě správce daně uvedl, že mu vznikly pochybnosti o průkaznosti a správnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. na ř. 40 priznání, neboť *„není zřejmé, zda plátce daně použil tato přijatá zdanitelná plnění k uskutečnění své ekonomické činnosti v souladu s ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, protože od dubna r. 2005 neuskutečnil žádné plnění.“*

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že správcem daně uvedený důvod pochybností vyplýval z dlouhodobého sledování daňových povinností stěžovatele a že tak splňoval charakteristiku objektivní skutečnosti zakládající relevantní podezření ve smyslu ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud je plátce daně dlouhodobě ekonomicky nečinný a následně jednorázově uplatní nárok na odpočet DPH, pak tato skutečnost může logicky vyvolat u správce daně pochybnosti o pravdivosti takového údaje. V daném případě správce daně tyto pochybnosti stěžovateli ve výzvě sdělil, a to takovým způsobem, který umožňoval určitou odpověď a předložení důkazních prostředků, a současně jej vyzval, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil a řádně prokázal pravdivost údajů. Stěžovatel se však omezil na obecné tvrzení o možnosti uplatnění nároku na odpočet daně i v případech, kdy plátce daně přestane vykonávat obchodní činnost, a na polemiku o zákonnosti pochybnosti uvedené ve výzvě. Také tato stížná námitka je tedy nedůvodná.

Pokud stěžovatel poukázal na to, že ve správním spise není založen úřední záznam o telefonickém rozhovoru ze dne 6. 11. 2009, je jeho tvrzení neopodstatněné, protože tento úřední záznam je součástí správního spisu pod č.j. 116906/09/330930705290. Týká se však místního šetření, které se mělo konat dne 12. 11. 2009, tj. ještě před zahájením vytykácího řízení, a jeho průběh tedy neměl vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Podle stěžovatele krajský soud rovněž pochybil, když odmítl provést důkaz příslušnými daňovými doklady a daňovou evidencí.

Podle ust. § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.

V daném případě krajský soud neprovedl navržené důkazy, které měly podle stěžovatele prokázat existenci jeho nároku na odpočet DPH a tento postup odůvodnil tím, že je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení, kde daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností, a proto je povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Krajský soud

dále uvedl, že stěžovatel mohl příslušné daňové doklady a daňovou evidenci, na jejichž základě sestavil předmětné daňové přiznání, kdykoliv správci daně či finančnímu ředitelství doložit. K prokázání nároku na odpočet daně byl stěžovatel správcem daně vyzván podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel tedy mohl a měl uvedené důkazy navrhnout již v daňovém řízení, neboť tyto měly sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl ze strany finančních orgánů dostatečně informován.

Dokazování ve správním soudnictví má jiný charakter než dokazování v řízení občanskoprávním nebo trestním. Správní soudnictví je především v žalobním řízení podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. kontrolou rozhodovací činnosti veřejné správy. V tomto řízení proto soud vychází ze skutkového stavu zjištěného správním orgánem v době, kdy správní orgán vydal rozhodnutí soudem přezkoumávané (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), neboť jinak by posuzoval jiný skutkový stav, než jaký byl předmětem přezkoumávaného rozhodnutí. To znamená, že soud pouze zkoumá, zda správní orgán zjistil skutkový stav dostatečně a úplně a zda na základě takto zjištěného stavu věci správně a v souladu se zákonem rozhodl. V případě nedostatků ve zjištění skutkového stavu správním orgánem soud pouze konstatuje, v jakém rozsahu je třeba dokazování doplnit. Zjistí-li, že je nutné jen ověřit některé skutečnosti zjištěné správním orgánem, provede dokazování v tomto směru sám, stejně tak provede doplnění dokazování, avšak pouze v nezbytném rozsahu potřebném pro rozhodnutí ve věci. Jinak by totiž nepřiměřeně nahrazoval vadné zjištění skutkového stavu správním orgánem. Soud má právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv, ale toto právo ho nezavazuje povinnosti takový postup odůvodnit a vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy není nutno provést. V dané věci krajský soud tuto povinnost splnil, neboť dostatečným způsobem zdůvodnil, proč neprovedl navržené důkazy. Takový procesní postup krajského soudu má oporu v s. ř. s., a proto ani tato stížní námitka není důvodná.

Stěžovatel dále namítal, že správce daně nebyl oprávněn zprávu o výsledku vytykácího řízení zaslat poštou a spojit s tím následky ukončení vytykácího řízení.

Podle ust. § 43 odst. 2 věta třetí zákona o správě daní a poplatků má v průběhu vytykácího řízení daňový subjekt práva přiměřeně podle § 16 odst. 4 a výsledek vytykácího řízení pracovník správce daně projedná s daňovým subjektem postupem podle § 16 odst. 8.

Podle ust. § 16 odst. 8 poslední věta zákona o správě daní a poplatků odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Citovaná ustanovení umožňují odeslat zprávu o výsledku vytykácího řízení, aniž by byla správcem daně s daňovým subjektem projednána pouze ve dvou taxativně stanovených případech. Jednak tehdy, odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít a jednak tehdy, že se jejímu převzetí a projednání vyhýbá. Pokud správce daně hodlá postupovat v souladu s tímto ustanovením, musí nejprve řádně posoudit jednání daňového subjektu, popř. jeho zástupce, v souvislosti s projednáním výsledku vytykácího řízení. To znamená vyhodnotit odůvodněnost každé omluvy a vyžadovat prokázání tvrzených skutečností.

Jak vyplývá ze správního spisu, zástupkyně stěžovatele byla k projednání a převzetí zprávy o výsledku vytykácího řízení opakovaně předvolána na 7. 4., 26. 4., 31. 5. a 1. 7. 2010. Ve vztahu k termínu 7. 4. 2010 správce daně respektoval její omluvu, že má předem dohodnuté pracovní jednání. Z jednání, jež se mělo konat dne 26. 4. 2010, se zástupkyně stěžovatele neomluvila. Jednání, které se mělo konat dne 31. 5. 2010, správce daně i přes poučení o možné aplikaci ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků v předvolání, odročil na 1. 7. 2010, čímž vyhověl návrhu zástupkyně stěžovatele, uvedeném v omluvě ze dne 24. 5. 2010, která byla odůvodněna „již předem sjednaných plnění mých povinností“. V předvolání ze dne 31. 5. 2010 (na 1. 7. 2010) správce daně zástupkyni opětovně upozornil na to, že vzhledem k četnosti dosavadních omluv připadá v úvahu aplikace ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto jednání se zástupkyně stěžovatele opět omluvila z důvodu nemoci dcery, a to mailovým podáním ze dne 30. 6. 2010.

Z výše uvedeného vyplývá, že zástupkyně se nedostavila k projednání výsledku vytykácího řízení ani v jednom ze 4 termínů, na které byla správcem daně předvolána, přičemž jednou se neomluvila vůbec a následující dvě omluvy lze posoudit jako nedostatečné. Za této situace je právní názor krajského soudu, který akceptoval postup správce daně, jenž považoval přístup stěžovatelovy zástupkyně za účelový a zprávu o výsledku vytykácího řízení jí zaslal poštou, zcela správný, neboť zákonodárcem užitý pojem „vyhýbá se“ svědčí o nutnosti opakování obstrukčního jednání daňového subjektu, což bylo v předmětné věci splněno. Předmětná stížní námitka je proto nedůvodná.

Závěrem stěžovatel namítal, že se krajský soud řádně nevypořádal s jeho žalobní námitkou, že finanční ředitelství se přezkoumatelně nevyjádřilo k odvolací námitce, že z odůvodnění platebního výměru neplynou konkrétní skutečnosti, pro které byla daň stanovena odlišně, jak byly hodnoceny důkazní prostředky a jak byla hodnocena jeho podání v dané věci.

Podstatou této žalobní námitky bylo tvrzení stěžovatele, že „z odůvodnění platebního výměru neplynou konkrétní skutečnosti, pro které byla daň stanovena odlišně, než ji žalobce přiznal a není zřejmé, jak byly hodnoceny důkazní prostředky a které se staly důkazem a jak byla hodnocena podání žalobce v dané věci.“ K takto formulované žalobní námitce krajský soud uvedl, že toto konkrétní odůvodnění odlišného stanovení daňové povinnosti bylo stěžovateli známo ze zprávy o výsledku vytykácího řízení č. j. 35714/10/330930705290 (z Přílohy č. 1), kterou stěžovatel obdržel dne 26. 7. 2010, a na niž správce daně v odůvodnění platebního výměru v souladu s § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odkázal. Dále stěžovatel v této souvislosti v žalobě pouze velmi stručně uvedl, že se finanční ředitelství k této námitce přezkoumatelně nevyjádřilo. Podle názoru Nejvyššího správního soudu skutečnost, že se krajský soud výslovně nezabýval touto dílčí žalobní námitkou, která souvisela s námitkou stěžejní, s níž se řádně a věcně správně vypořádal, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Stěžovateli byla pro řízení o kasační stížnosti ustanovena zástupkyní advokátka a podle ust. § 35 odst. 8 s. ř. s. platí v takovém případě odměnu advokátky včetně hotových výdajů stát. Podle ust. § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, náleží advokátce odměna za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu ve věci) ve výši 3.100 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky] a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky), celkem tedy 3.400 Kč.

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

V Brně dne 28. srpna 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu