



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **F. O.**, zastoupeného JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Karlovy Vary, Jugoslávská 1311/14, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2013, č. j. 57 Af 50/2011 - 71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 10. 2011, č. j. 7676/11-1300-401706 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí (platebnímu výměru) Finančního úřadu v Mariánských Lázních (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 5. 2011, č. j. 47453/11/125970403297, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Platebním výměrem byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 - vlastní daňová povinnost ve výši 65 680 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou usiloval o jeho zrušení. Rozsudkem ze dne 31. 7. 2013, č. j. 57 Af 50/2011 - 71, Krajský soud v Plzni žalobu zamítl.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud především s odkazem na ustanovení § 72 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) odmítl pro opožděnost žalobní bod, jímž žalobce namítal, že mu nebylo umožněno nahlédnout do

neveřejné části daňového spisu. Co se týče včas uplatněných žalobních bodů, krajský soud předně neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné, neboť, dle jeho názoru, plně odpovídá požadavkům formulovaným ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a obsahuje všechny náležitosti stanovené v § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Pokud jde o žalobcem rozporovaný procesní postup v předcházejícím daňovém řízení, krajský soud nejprve zrekapituloval, že správce daně zaslal žalobci (na základě jím podaného daňového přiznání, kde nárokoval vrácení nadměrného odpočtu DPH) výzvu k odstranění pochybností ze dne 23. 7. 2010, č. j. 32442/10/125970402542 (dále též jen „výzva k odstranění pochybností“). Výhrady žalobce proti této výzvě posoudil správce daně dílem jako žádost o prodloužení lhůty k předložení podkladů (tuto lhůtu přiměřeně prodloužil), dílem jako námitku proti postupu pracovníka správce daně při vytykáacím řízení (této námitce rozhodnutím ze dne 9. 8. 2010, č. j. 34494/10/125970402542 nevyhověl). Proti postupu správce daně při vyřizování námítky podal žalobce stížnost, kterou Finanční ředitelství v Plzni posoudilo jako podnět ve smyslu § 34c zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Přípisem ze dne 24. 9. 2010, č. j. 7489/10-1300-401637 tento podnět odložilo s odůvodněním, že o námitce bylo správcem daně v přiměřené době rozhodnuto. Zástupci žalobce bylo (při splnění všech procesních podmínek) toto rozhodnutí doručeno vhozením do poštovní schránky, pokud se s ním žalobce neseznámil; nemá to na účinky doručení vliv a nelze to přičítat k tíži správci daně. Správce daně posléze dožádal Finanční úřad pro Prahu 4, aby ověřil, zda dodavatelka žalobce, paní M. D. skutečně vystavila faktury č. 2103181 ze dne 21. 5. 2010 a č. 2103182 ze dne 24. 5. 2010 a zda plnění uvedená v těchto daňových dokladech byla uskutečněna. Bylo zjištěno, že první doklad byl ke dni 20. 9. 2010 uhrazen pouze částečně a druhý vůbec. Pokud jde o další průběh daňového řízení, žalobce se dne 14. 4. 2011 nedostavil ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Svou absenci odůvodňoval tím, že toto datum (uvedené v oznámení ze dne 1. 4. 2011, č. j. 22043/11/125930401877), nepovažoval za den, kdy mu má být sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností, ale za lhůtu k provedení úkonu v daňovém řízení, která však byla kratší než 8 dnů. Správce daně proto žalobci zaslal úřední záznam ze dne 21. 4. 2011, č. j. 22723/11/125930401877, o průběhu postupu k odstranění pochybností, který však podle názoru žalobce neobsahuje ani podstatné části komunikace s pracovníkem správce daně, ani pochybnosti, které správce daně vedly k postupu podle § 43 ZSDP.

Mezi účastníky řízení tedy bylo především sporné, zda výzva k odstranění pochybností obsahovala všechny zákonné náležitosti a mohla se stát podkladem pro vyměření daně; žalobce zejména namítal, že v této výzvě nejsou pochybnosti dostatečně konkretizovány a že správce daně požadoval předložení dokladů, které nemají na vyměření nadměrného odpočtu vliv. Krajský soud nejprve odkázal na rozhodnutí žalovaného, v němž se podává, že pochybnosti správce daně se netýkaly vysvětlení údajů na řádcích podaného daňového přiznání a že vycházely z analýzy daňové výkonnosti žalobce a z dlouhodobého sledování výše jeho daňové povinnosti. Dále krajský soud konstatoval, že pochybnosti správce daně byly sice primárně vyjádřeny ve výzvě k odstranění pochybností, ale následně byly blíže upřesněny v rozhodnutí o námitce ze dne 9. 8. 2010, č. j. 34494/10/125970402542 (dále jen „rozhodnutí o námitce“). Právě v rozsahu skutečností

pokračování

vztahujících se k těmto pochybnostem vyzýval správce daně žalobce k označení či předložení důkazních prostředků (veškerých listin a dokladů, na jejichž základě byla evidence sestavena), aby bylo prokázáno, že evidence i daňové přiznání zahrnují veškerá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění; k tomu byl žalobce povinen i s ohledem na § 2 odst. 9 ZSDP. Krajský soud tak dospěl k závěru, že výzva k odstranění pochybností splňuje podmínky § 43 odst. 1 ZSDP a nekoliduje se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 105 (rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz>), na který bylo ze strany žalobce opakovaně odkazováno. Nadto krajský soud citoval z rozsudků zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 - 227, ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 - 94, a ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117, že vady výzev k odstranění pochybností mohou mít různou intenzitu; ta se hodnotí i se zřetelem k tomu, zda daňový subjekt na výzvu reaguje a se správcem daně spolupracuje. Žalobce však na odstranění pochybností nijak nespolečně pracoval a omezil se na zpochybňování výzvy k odstranění pochybností. Krajský soud nedal za pravdu žalobci ani v tvrzení, že k daňovému přiznání připojil zdůvodnění odpočtu, a že tedy prokázal správnost deklarované daňové povinnosti. Předložené doklady č. 2103181 a č. 2103182 dokládají nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění pouze ve výši 301 946 Kč, zatímco v daňovém přiznání byl nárokován odpočet daně ve výši 366 168 Kč. Formuláře č. 002241043, č. 002241857, č. 002241950, č. 002242055 a č. 002241870 dokládají vrácení daně pouze ve výši 229 884 Kč, avšak v daňovém přiznání je vykázáno vrácení daně ve výši 613 259 Kč. Krajský soud proto žalobní námitky vztahující se k výzvě k odstranění pochybností odmítl s tím, že podmínka pro zahájení vytýkácího řízení (existence pochybností) byla splněna.

Co se týče žalobních námitek mířících proti oznámení správce daně ze dne 1. 4. 2011, č. j. 22043/11/125930403443 (dále též jen „oznámení“), v němž byl žalobce informován, že dne 14. 4. 2011 proběhne jednání ve věci sdělení dosavadního výsledku postupu k odstranění pochybností, krajský soud uvedl, že toto oznámení vycházelo z § 90 odst. 2 daňového řádu, z něhož nevyplývá, že by byl správce daně povinen daňovému subjektu zasílat předběžné závěry o dosavadním vyhodnocení výsledku řízení. Smyslem citovaného ustanovení je umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k dosavadnímu výsledku daňového řízení v patnáctidenní lhůtě a navrhnout případně provedení dalších důkazů. V této lhůtě obdržel správce daně vyjádření žalobce, v němž byl napadán postup při zahájení vytýkácího řízení a také to, že úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností nezahrnuje některé podstatné části komunikace s příslušným pracovníkem správce daně. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce byl s výsledkem postupu k odstranění pochybností prokazatelně seznámen a dnem doručení úředního záznamu mu začala běžet lhůta pro vyjádření se ke sdělenému dosavadnímu výsledku vytýkácího řízení. Žalobce však žádný návrh na pokračování v dokazování nepodal. Jako nedůvodnou shledal krajský soud také námitku, že v oznámení byla stanovena lhůta kratší osmi dnů. Zopakoval, že se nejednalo o stanovení lhůty k provedení úkonu v daňovém řízení, ale pouze o sdělení data projednání dosavadního výsledku postupu k odstranění pochybností. Nadto § 90 daňového řádu neukládá správci daně povinnost stanovit datum projednání dosavadního výsledku postupu k odstranění pochybností rozhodnutím. Oznámení ostatně svými náležitostmi ani neaspirovalo na to se rozhodnutím stát; neukládalo žalobci žádnou povinnost a pouze mu s potřebným předstihem sdělovalo, kdy proběhne jednání. Krajský soud konečně nepřisvědčil ani námitkám směřujícím vůči úředním záznamům založeným

ve správním spisu. Uvedl, že žalovaný z nich nevycházel jako z podkladů pro rozhodnutí, ale argumentoval jimi v souvislosti s namítaným porušením zásady součinnosti, mj. proto, aby dokreslil přístup žalobce k daňovému řízení.

Proti tomuto rozsudku nyní brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž pouze obecně odkazuje na důvody uvedené v ustanovení § 103 s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti především napadá výzvu k odstranění pochybností, jejíž nezákonnost marně namítal jak v řízení před žalovaným, tak před krajským soudem. Jádrem argumentace míří k řádce třetímu předmětné výzvy, kde se uvádí, že správci daně „*vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání*“. Ani v této výzvě, ani v následujícím daňovém řízení, však správce daně nevyslovil žádnou konkrétní pochybnost, jaké *nesprávnosti* se měl stěžovatel dopustit (například chybný výpočet či chybné označení subjektu, správce daně nebo data); navíc je stěžovatel přesvědčen, že žádnou takovou nesprávností jím podané daňové přiznání netrpí. Ani tvrzená *nepravdivost* údajů není ze strany daňových orgánů ničím podepřena. Obdobně stěžovatel nechápe, v čem by mělo být jeho daňové přiznání *neprůkazné* a jakému zjištění správce daně odporuje. Konečně se stěžovatel ohrazuje i proti možnosti, že by jím podané daňové přiznání bylo *neúplné*; má naopak za to, že bylo podáno na příslušném formuláři, postupem definovaným správcem daně pro elektronická podání, v požadovaném formátu a s uznávaným/zaručeným elektronickým podpisem zplnomocněného zástupce stěžovatele. Přesto však správce daně po stěžovateli požadoval účetní záznamy a údaje v rozsahu obvyklém pro daňovou kontrolu. Podle § 43 ZSDP musí výzva dostát konkrétnosti do té míry, aby stěžovatel mohl samostatně posoudit, jaké důkazní prostředky zvolí pro odstranění jednotlivých vytykávaných nedostatků. Svůj vadný postup žalovaný neodstranil ani v dalším průběhu daňového řízení. Mají-li pochybnosti plynout ze sledování obrátů a vývoje odpočtů, pak podle mínění stěžovatele přesahují rámec zákona. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že žalovaný postupoval bez součinnosti a mimo rámec zákona (šetřením u jiných daňových subjektů, ačkoli to postup podle § 43 daňového řádu neumožňuje). Dále stěžovatel namítá porušení zásady dvojinstančnosti, neboť správce daně žádal nadřízený orgán o vypracování stanoviska, které měl posléze stěžovateli sdělit (žádost správce daně ze dne 3. 9. 2010, č. j. 6941/10-1300-401637). Rozporností a nepravdivostí trpí rovněž úřední záznam ze dne 28. 2. 2011, č. j. 11378/11/125930401877), v němž je nesprávně uvedeno datum, kterého se měl stěžovatel ke správci daně dostavit. Jelikož žalovaný nepřerušil vyměřovací řízení podle § 43 odst. 3 ZSDP, má být daň vyměřena v souladu s daňovým přiznáním. Ze všech těchto důvodů trvá stěžovatel na tom, že žalovaný postupoval nezákonně a rovněž v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, a proto navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný [kterým je od 1. 1. 2013, kdy nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (jímž došlo k reorganizaci orgánů daňové správy), Odvolací finanční ředitelství v Brně] se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti omezil na konstatování, že správce daně svou výzvou dostatečně konkrétně a srozumitelně sdělil stěžovateli své pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, vykázaných v oddílu C. daňového přiznání. Spolu s rozhodnutím o námitce byly stěžovateli pochybnosti správce daně

pokračování

srozumitelně sděleny a současně tím byl vymezen předmět vytýkacího řízení, v souladu s § 43 ZSDP. Stěžovatel mohl na citovanou výzvu reagovat konkrétním a určitým způsobem, tj. předložením evidence pro daňové účely podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), veškerých dokladů, na jejichž podkladě byla evidence sestavena, obchodních smluv či jiných libovolných důkazních prostředků, které má k dispozici a které jsou způsobilé pochybnosti správce daně odstranit. Žalovaný je proto přesvědčen, že příchozí procesní postup neodporoval ani zákonům, ani ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu. Námitky směřující vůči porušení dvojinstančnosti daňového řízení a vůči vadám úředního záznamu správce daně považuje žalovaný, s odkazem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., za nepřijatelné. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti explicitně neodkázal na některý ze stížnostních důvodů předpokládaných ustanovením § 103 odst. 1 s. ř. s. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena tohoto ustanovení je nicméně záležitostí právního hodnocení věci kasačním soudem a nejde tak o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS). Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán 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 zákonitost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Klíčovou argumentací kasační stížnosti jsou výhrady stěžovatele vůči obsahu výzvy k odstranění pochybností podle § 43 odst. 1 ZSDP. Stěžovatel se domnívá, že pokud se správce daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne ze dne 23. 7. 2010, č. j. 32442/10/125970402542, omezil pouze na sdělení, že mu: *„po přezkoumání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť kumulovaná výše (...) nárokováných nadměrných odpočtů neodpovídá obvyklé úrovni, přičemž se současně nepříznivě vyvíjí poměr přiznaných obrátů přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění.“*, tyto své pochybnosti neformuloval dostatečně konkrétně, a tedy nešlo o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou.

Zdejší soud k této námitce předně v obecné rovině uvádí, že vytýkací řízení, upravené v § 43 ZSDP (s účinností od 1. 1. 2011 *postup k odstranění pochybností* - § 89 daňového řádu), bylo součástí vyměřovacího řízení a vztahovalo se na časový úsek od podání daňového přiznání, do doby, kdy byla správcem daně vyměřena daňová povinnost. Jeho smyslem bylo odstranit pochybnosti, jež nabyl správce daně po podání daňového

přiznání a jež mu bránily v tom, aby byla daňovému subjektu daň vyměřena ve správné výši, respektive aby bylo dosaženo cíle daňového řízení vyjádřeného v § 2 odst. 2 ZSDP. Vytýkácí řízení, jako součást řízení vyměřovacího, byla tedy prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnout. Ustanovení § 43 odst. 1 a 2 ZSDP (nyní § 89 daňového řádu) upravovalo v konkrétní rovině postup správce daně v situaci, kdy mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. V takovém případě správce daně sdělil své pochybnosti způsobem, umožňujícím daňovému subjektu podat určitou odpověď a předložit důkazní prostředky; rovněž daňový subjekt vyzval, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Nejvyšší správní soud se shoduje s názorem krajského soudu, že jakkoli je původ pochybností správce daně popsán ve výzvě k odstranění pochybností poměrně stručně, je přesto dostatečně zřejmé, že v daném případě odstraňoval správce daně pochybnosti týkající se oprávněnosti stěžovatelem uplatněného nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období květen 2010, a že za tímto účelem také vytýkácí řízení zahájil. Rozšířený senát zdejšího soudu ve svém usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikovaném pod č. 1729/2008 Sb. NSS, uvedl, že: *„pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“*

Formulace zvolená správcem daně ve výzvě k odstranění pochybností se při vědomí výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, stejně jako dalších rozsudků, na které odkázal krajský soud, nejeví zdejšímu soudu natolik obecná a nesrozumitelná, aby vylučovala podání konkrétní odpovědi či předložení (označení) konkrétních důkazních prostředků stěžovatelem. Uvedl-li správce daně, že pochybnosti vznikly ohledně skutečností uvedených stěžovatelem v jím podaném daňovém přiznání, s upřesněním, že kumulovaná výše nárokových nadměrných odpočtů neodpovídá obvyklé úrovni, přičemž se současně nepříznivě vyvíjí poměr přiznaných obrátů přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, vycházel takový postup z důvodného předpokladu, že stěžovatel musí mít povědomost nejen o tom, jaké údaje do daňového přiznání podaného dne 25. 6. 2010 za zdaňovací období květen 2010 uvedl, ale i o oné obvyklé

pokračování

úrovni jím nárokováných nadměrných odpočtů. Správce daně rovněž ve výzvě srozumitelně popsal, za pomoci jakých dokladů a listin mají být pochybnosti vyvráceny; na straně první uvedené výzvy vyjmenoval mj. evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH, vydané a přijaté faktury, pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, evidenci obchodního majetku a zásob, obchodní smlouvy, objednávky, dodací listy, předávací protokoly a další stěžovatelem libovolně zvolené důkazní prostředky, které mohou podle mínění stěžovatele pochybnosti správce daně odstranit. S ohledem na obsah výzvy, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení, v níž byl stěžovatel vyzván k předložení konkrétních dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním deklarovaným v předmětném zdaňovacím období, nedošlo ani k situaci, kdy by snad měl stěžovatel předložit veškeré doklady, aniž by měly časovou a věcnou souvislost s tímto zdaňovacím obdobím.

Ve shodě s krajským soudem lze také poukázat na obsah rozhodnutí o námitce, v němž správce daně upřesnil, že výzva neobsahovala požadavek prokázání údajů na jednotlivých řádcích daňového přiznání. Dále v tomto rozhodnutí doplnil, že daňový subjekt (stěžovatel) stále nakupuje nové zboží, aniž by však docházelo k současnému navýšení jeho prodeje; s ohledem na současnou všeobecnou ekonomickou situaci a úbytek kupní síly vyjádřil správce daně názor, že by u stěžovatele spíše očekával omezení na straně vstupů, a proto mu také vznikly pochybnosti, zda se tato situace promítá odpovídajícím způsobem v obchodním majetku stěžovatele. Je tedy zřejmé, že v rozhodnutí o námitce došlo k dalšímu upřesnění pochybností správce daně, a proto lze principiálně přisvědčit krajskému soudu, když podotkl, že ačkoli správce daně učinil vůči stěžovateli více úkonů, v nichž dostatečně srozumitelně vyjádřil své pochybnosti, stěžovatel se omezil na zpochybňování určitosti výzvy, ale na odstranění pochybností aktivně nespolupracoval.

Nad rámec odůvodnění napadeného rozsudku lze pro úplnost dodat, že již ve svém dřívějším rozhodnutí ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaném pod č. 1350/2007 Sb. NSS, vyslovil zdejší soud nesprávnost domněnky, že by snad správce daně měl možnost vydat pouze jedinou výzvu, respektive že je na místě zahájit daňovou kontrolu vždy, když daňový subjekt hned napoprvé nevyvrátí pochybnosti správce daně ve smyslu § 43 ZSPD. Uvedl v něm zejména, že: „*[v]ytýkácí řízení jako institut určený k přezkoumávání správnosti daňového přiznání ve fázi před vyměřením daně a k tomuto účelu nejvhodnější, by pozbývalo smyslu, kdyby mělo být omezeno na jedinou výzvu správce daně, neboť dokazování, které správce daně v rámci daňového řízení provádí, by bylo výrazně ochuzeno.*“. Obdobně zdejší soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 - 94, připustil, že i v případě, kdy výzva není dostatečně konkrétní, avšak toto pochybení nedosáhlo intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení její nezákonnosti, by, s ohledem na respektování principu procesní ekonomie, nebylo rozumné trvat vždy na zrušení následně vydaného rozhodnutí, neboť takový postup by nevedl k účelnému řešení sporu a ani ke změně výsledku daňového řízení. V naposledy uvedeném rozsudku zdejší soud mj. odkázal na své dřívější rozhodnutí ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, podle něhož „*vadnost právních aktů může být zhojena dalším průběhem řízení, zejména tím, že příjemce aktu si jej správně vyloží a jedná v souladu s vůlí původce aktu, byť nepřesně vyjádřenou.*“. Ačkoli tedy rozhodnutí o námitce nelze považovat za opětovnou (opakovanou) výzvu tak, jak ji připustil zdejší soud v citovaném rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, argumentací *a minori ad maius* lze dospět k závěru, že

pokud Nejvyšší správní soud ve své dřívější rozhodovací praxi neměl výhrady proti upřesnění původní výzvy v dalších výzvách, není důvod nepřipustit faktické doplnění výzvy v rozhodnutí o námitce proti úkonu správce daně (§ 52 ZSDP). Konečně, přestože stěžovatel nejednal v souladu s vůlí správce daně a omezil se jen na zpochybňování formálních náležitostí výzvy k odstranění pochybností, není pochyb o snaze správce daně srozumitelně mu sdělit, v čem jeho pochybnosti spočívají.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel byl k odstranění pochybností správce daně vyzván postupem podle § 43 odst. 1 ZSDP a předmětná výzva byla dostatečně určitá jak ve vymezení pochybností správce daně, tak ve způsobu, jakým by mělo k odstranění těchto pochybností stěžovatelem dojít. Stěžovatel v průběhu řízení nebyl krácen na svých právech a zejména mu nebylo bráněno v součinnosti se správcem daně; právě tímto způsobem mohl dosáhnout osvětlení svých (ryze subjektivních) pochyb o obsahu výzvy, tedy o tom, z čeho pochybnosti správce daně pramení a jakým způsobem by mohly či měly být odstraněny.

Další kasační námitkou je tvrzené porušení zásady dvojinstančnosti. Z obsahu kasační stížnosti lze usuzovat, že stěžovatel odkazuje na žádost Finančního ředitelství v Plzni ze dne 3. 9. 2010, č. j. 6941/10-1300-401637, adresovanou správci daně, kterou byl správce daně požádán o zaslání svého stanoviska ke stížnosti stěžovatele na jeho postup při vyřizování námítky. Nejvyšší správní soud ovšem nemohl přehlédnout, že takto formulovaná námitka v žalobě uplatněna nebyla. Až v podání ze dne 31. 7. 2013 (založeném na čl. 61 spisu krajského soudu), tj. po cca roce a půl po uplynutí lhůty k podání žaloby, stěžovatel (bez další argumentace) uvedl, že: „*p[or]ušení dvojinstančnosti dovozuje žalobce na základě obsahu spisu správního orgánu a písemnosti č. j. 6941/10-1300-401637 ze dne 3. 9. 2010, kde je žádán nadřízený orgán o zpracování stanoviska k podnětům žalobce a nejde tedy o postoupení k vyřízení stížnosti k rozhodnutí, ale součinnost obou stupňů správního orgánu a nezákonný postup žalovaného.*“ Jelikož nešlo o rozvedení již dříve (ve lhůtě plynoucí z ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s.) uplatněného žalobního bodu, šlo o žalobní námitku novou, pozdě uplatněnou, a tedy nepřipustnou. Krajský soud tedy nebyl povinen (ani oprávněn) se k ní meritorně vyjadřovat. Ze stejného důvodu se k ní nemůže vyjádřit ani kasační soud, neboť z dikce ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. vyplývá, že kasační námitka, která nebyla (řádně) uplatněna v řízení před krajským soudem, ač jejímu uplatnění nic nebránilo, je nepřipustná.

Zcela shodné závěry platí i pro kasační stížností tvrzenou nepravdivost údajů uvedených v úředním záznamu ze dne 28. 2. 2011, č. j. 11378/11/125930401877. Ze spisu krajského soudu vyplývá, že obsahově totožná námitka nebyla stěžovatelem uplatněna v žalobě ani v nejstručněji představitelné podobě. Uvedl-li stěžovatel teprve při jednání dne 31. 7. 2013: „*Odkazuji k úřednímu záznamu ze dne 28. 2. 2011 v 7:17 hod., úřední záznam se vztahuje k 23. 2. 2011 cca 13 hod., je tedy vyhotoven poté, co mělo dojít k předmětné skutečnosti. Zřejmě z nedostatku vzpomínek je tento neúplný a neobsahuje všechny skutečnosti.*“, jde nejen o argumentaci těžko uchopitelnou (a tedy stěží věcně projednatelnou), ale také opožděnou, neboť byla vznesena po více jak roce po uplynutí lhůty k podání žaloby. Z uvedeného důvodu se k tvrzeným vadám zmíněného úředního záznamu nemohl věcně vyjádřit ani krajský soud (§ 71 odst. 2 *in fine* s. ř. s., § 72 odst. 2 s. ř. s.), ani Nejvyšší správní soud (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost (v projednatelném rozsahu) za nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 18. prosince 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu