



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **VAMUS PARTNER, s. r. o.**, se sídlem Na Heleně 5004/2, Ostrava, zastoupený Mgr. Petrem Maršálkem, advokátem se sídlem Stará Cesta 676, Vsetín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3163/3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 7. 2014, č. j. 22 A 56/2014 – 54,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 17. 7. 2014, č. j. 22 A 56/2014 – 54, zamítl žaloby, jimiž se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal ve smyslu ust. § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ochrany proti nečinnosti Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „finanční úřad“). V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že postup uvedený v ust. § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola, která umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně. Skutečnost, kdy za určitých podmínek může postup k odstranění pochybností plynule přejít do daňové kontroly, ještě neznamená, že takový postup se musí uplatnit vždy. Za situace, kdy správce daně při vyhodnocení tvrzení daňového subjektu ví nebo důvodně předpokládá, že postup k odstranění pochybností nebude postačovat, nic mu nebrání v tom, aby zahájil daňovou kontrolu bez „mezistupně“ postupu k odstranění pochybností, jenž by byl tak postupem zcela formálním. Jedině pokud by zahájená daňová

kontrola trpěla takovými vadami, že by byla bez procesních účinků, pak by bylo možno dovozovat konkludentní, resp. neformální, vyměření daně a následně spatřovat v nevydání platebního výměru podle ust. § 140 daňového řádu nečinnost. V projednávané věci správce daně zvažoval, zda k odstranění pochybností o správnosti výše uplatněného nadměrného odpočtu postačí postup k odstranění pochybností nebo bude potřebná daňová kontrola. S ohledem na okolnosti případu zvolil daňovou kontrolu. Tato byla v obou případech zahájena řádně, její důvody a rozsah určité a srozumitelně vymezeny, a to jak sdělením na jejím počátku, tak i položením otázek při jejím zahájení. Správce daně řádně pokračoval v daňových kontrolách sérií na sebe navazujících úkonů. Protože daňové kontroly byly zahájeny ve lhůtě 30 dnů od podání daňového přiznání, nebyl důvod zabývat se povahou této lhůty. V projednávané věci totiž nehraje žádnou roli, ať už by její charakter byl jakýkoli. Podle názoru krajského soudu byly probíhající daňové kontroly důvodem, pro který nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně. Nebyl tak důvod, aby správce daně vyhotovil a založil do spisu platební výměr podle ust. § 140 daňového řádu. Nebyly zde ani důvody, pro které by měly být daňové kontroly ukončeny a nadměrný odpočet dodatečně vyměřen platebním výměrem.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, která spočívá v absenci srovnání obou kontrolních institutů – daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností. Při zahájení daňové kontroly mu totiž správce daně nesdělil žádné důvody, a ačkoliv to stěžovatel v žalobě namítal, městský soud ponechal tuto námitku bez povšimnutí. Dále stěžovatel namítal nezákonnost v úvahách a postupu správce daně i městského soudu, které spatřuje v tom, že daňová kontrola nemůže nahrazovat postup k odstranění pochybností. Podle stěžovatele si správce daně nemůže libovolně vybírat, který z kontrolních mechanismů zvolí. Stěžovatel odkázal na rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabývá rozbořem ust. § 89 daňového řádu a popsal úkony, které musí správce daně provést, zahájí-li postup podle uvedeného ustanovení. Podle stěžovatelova přesvědčení platí, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, aniž by předcházel postup podle ust. § 89 daňového řádu, musí již při jejím zahájení být daňovému subjektu sděleny nejen pochybnosti, jak je tomu u postupu k odstranění pochybností podle ust. § 89 daňového řádu, ale přímo důvody opřené o důkazy. Hodlá-li správce daně prověřovat daňovou povinnost, musí nejprve zahájit postup podle ust. § 89 daňového řádu a teprve poté daňovou kontrolu. Tento postup správce daně nedodržel. Další stížní námitka se týkala úředního záznamu, který sepsal správce daně. Podle názoru stěžovatele se nejedná o veřejnou listinu, a proto nemůže prokazovat žádné skutečnosti. Stěžovatel je přesvědčen, že úřední záznam nemůže být důkazem. V tomto ohledu odkázal na komentáře k daňovému řádu od různých autorů. Dále stěžovatel tvrdil, že nebyl seznámen s úředními záznamy, o kterých se dozvěděl až v průběhu soudního řízení. Z úředního záznamu ze dne 16. 1. 2013, č. j. 42574/13-3207-24802-803676, je zřejmé, že ani správce daně nevěděl, který kontrolní mechanismus zvolit, neboť je v něm uvedeno „zahájit POP příp. DK před vyměřením“. Stěžovatel také namítal, že v součinnosti mezi finančním úřadem a krajským soudem byl učiněn pokus zatajit před ním rozdíly v obsahu spisů, jak je správní orgán ve skutečnosti vedl a jak je poté v soudním řízení prezentoval. Závěrem kasační stížnosti zopakoval a zdůraznil, že správce daně není oprávněn volit mezi instituty

daňové kontroly a postupem k odstranění pochybností. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel citoval několik rozsudků Nejvyššího správního soudu, které se týkají vztahu postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Upozornil také na rozdíl mezi daňovou kontrolou před vyměřením a po vyměřením. Stěžovatel rovněž vyjádřil nesouhlas s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014 – 30, který podle jeho názoru *„dokořán otevřel vrata daňovým kontrolám před vyměřením a zaslouží se tak o nabrání postupu k odstranění pochybností podle ust. § 89 a násl. daňového řádu“*. V závěru doplnění kasační stížnosti uvedl, že nečinnost trvá, když *„správce daně nečiní vůbec žádné úkony, ačkoli výsledky mezinárodních dožádání jsou již zpět, stejně stěžovatele nijak neinformuje a nečiní žádné kroky.“* Přitom v právním státě je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá stanoviska předložená v řízení o žalobě a zcela se ztotožnil se závěry vyslovenými krajským soudem. Nevydáním výzvy ve smyslu ust. § 89 daňového řádu za zdaňovací období měsíců listopad a prosinec 2012 nebyl stěžovatel nijak zkrácen na svých právech. Nejsou tedy naplněny zákonné podmínky pro to, aby jednání správce daně bylo možné kvalifikovat jako nečinnost při vrácení nadměrného odpočtu. Finanční úřad proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

V kasační stížnosti stěžovatel předně namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. K otázce nepřezkoumatelnosti z hlediska nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů rozhodnutí se vyjádřil Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, v němž vyslovil závěr, že *„[z]a nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“*

V dané věci není napadený rozsudek nesrozumitelný, protože obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně stěžovatel jeho obsahu porozuměl, což dokládá i skutečnost, že podal obsáhlou kasační stížnost, v níž namítá nesprávné právní posouzení věci. Napadený rozsudek rovněž není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se v jeho odůvodnění byl stručně, ale vyjádřil ke všem žalobním bodům,

přičemž jasně vyložil, proč je postup správce daně v souladu se zákonem. Byť tedy stěžovatel namítá, že se krajský soud nevypořádal s jeho žalobní argumentací, Nejvyšší správní soud takové pochybení nezjistil, neboť podle jeho názoru se krajský soud se žalobními námitkami řádně a dostatečným způsobem vypořádal.

Podle ust. § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

Podle ust. § 89 odst. 1 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. Odstavec 4 citovaného ustanovení, pak stanoví, že pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Podle ust. § 90 odst. 3 věty první daňového řádu shledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

Podle ust. § 140 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.

Klíčovou otázkou v dané věci je, zda správce daně mohl zahájit a provádět daňovou kontrolu, aniž by jí předcházel postup k odstranění pochybností, a zda tedy došlo ke konkludentnímu vyměření daně.

Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, postup k odstranění pochybností podle ust. § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola, která umožňuje správci daně provádět rozsáhlé i časově náročné dokazování a reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně.

Ze správního spisu je zřejmé, že bezprostředně poté co stěžovatel podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2012, vznikly na straně správce daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu. Tyto pochybnosti pracovnice správce daně uvedla v úředních záznamech s návrhem, aby byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola. Správce daně pak z důvodu vhodnosti zahájil u stěžovatele daňové kontroly.

Daňová kontrola je klasickým daňovým mechanismem, pomocí kterého má správce daně právo kdykoliv v průběhu prekluzivní lhůty prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž tvrzení daňových subjektů. Správce daně má možnost prověřit správnost daně i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti. Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buď ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), nebo i poté, co již byla daň vyměřena. Takový postup správci daně umožňuje ust. § 85 a násl. daňového řádu, která upravují způsob prověřování správnosti tvrzené daně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014 – 30, nebo ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 – 31). V této souvislosti je možné odkázat i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, z něhož vyplývá, že *„daňovou kontrolu lze za splnění dalších podmínek zahájit výjimečně i před vznikem daňové povinnosti, v průběhu vyměřovacího řízení prvoinstančního, v průběhu odvolacího řízení či po vyměření nebo dodatečném vyměření daně.“* Byť se závěry vyslovené v tomto usnesení týkají předchozí právní úpravy (zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), lze je podle názoru Nejvyššího správního soudu použít i ve vztahu k daňovému řádu, který v tomto směru neobsahuje odchylnou právní úpravu. Správce daně tudíž neměl povinnost zahájit postup k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 daňového řádu, ale mohl zahájit rovnou daňovou kontrolu. Nelze tudíž dospět k závěru, že pokud nebyla vydána výzva podle ust. § 89 a násl. daňového řádu, došlo ke konkludentnímu vyměření daně, jak nesprávně dovozuje stěžovatel.

Ne všechny požadavky kladené na správce daně při provádění postupu k odstranění pochybností lze automaticky přenášet na daňovou kontrolu, jak požaduje stěžovatel, neboť se jedná o dva různé instituty, byť mohou být za určitých okolností použity ve vztahu k téže daňové povinnosti. Názor zastávaný stěžovatelem, že pro řádné zahájení daňové kontroly je nutné, aby správce daně daňovému subjektu sdělil konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že daňový subjekt daňovou povinnost nesplnil, nebo ji splnil, avšak v míře menší než by měl, nebyl v judikatuře Nejvyššího správního soudu akceptován. V rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, Nejvyšší správní soud se k této právní otázce vyjádřil tak, že *„požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.“* Není proto podmínkou pro zahájení daňové kontroly, aby správce daně sdělil daňovému subjektu zcela konkrétní pochybnosti odůvodňující její zahájení, resp. aby mu sdělil konkrétní důvody, neboť tento stěžovatelův požadavek nemá zákonný podklad.

Co se týče stížní námitky ohledně charakteru úředního záznamu, který podle tvrzení stěžovatele mu nebyl znám a dozvěděl se o něm až při soudním jednání, Nejvyšší správní soud uvádí, že v úředním záznamu jsou pracovníkem správního orgánu pouze zaznamenány skutečnosti, které by mohly mít nějaký informační význam v průběhu daňového řízení. Je proto zřejmé, že taková listina nemůže být sama o sobě rozhodným důkazním prostředkem pro stanovení daně. Nebyl-li s tímto úředním záznamem stěžovatel seznámen, nemohlo to nijak jeho procesní postavení ovlivnit. Jiná situace by nastala, pokud by stěžovatel vyjádřil konkrétní výtky proti protokolu o zahájení daňové kontroly, který má zásadní procesní význam, avšak nic takového neučinil.

Namítal-li stěžovatel, že finanční úřad v součinnosti s krajským soudem učinily pokus zatajit před jeho osobou rozdíly v obsahu spisů, neshledal Nejvyšší správní soud toto tvrzení důvodným. Z obsahu správního ani soudního spisu totiž nevyplývá, že by s nimi bylo jakkoli nezákonně manipulováno, nebo že by existovalo více verzí jednotlivých, ve spisu založených, listin. Rovněž nebylo možné přisvědčit fabulaci stěžovatele, týkající se úmyslného zatajování skutečností správními orgány nebo krajským soudem.

Jak již Nejvyšší správní soud s odkazem na svou konstantní judikaturu vyložil, za situace, kdy správce daně při vyhodnocení tvrzení daňového subjektu ví nebo důvodně předpokládá, že postup k odstranění pochybností nebude postačovat, pak mu nic nebrání v tom, aby zahájil rovnou daňovou kontrolu, aniž by jí předcházel postup k odstranění pochybností, jenž by byl v daném případě postupem zcela formálním. V dané věci správce daně zvažoval, zda k odstranění jeho pochybností o správnosti výše uplatněného nadměrného odpočtu postačí postup k odstranění pochybností nebo zda bude třeba provést daňovou kontrolu, jak vyplývá z úředních záznamů založených ve správním spisu. S ohledem na určité okolnosti případu (riziková kombinace, inkaso nadměrného odpočtu na konci řetězce, poskytování služeb do zahraničí, při zjištění, že v předmětném měsíci nebyl uskutečněn žádný dovoz ani vývoz) zvolil správce daně daňovou kontrolu. Ta v obou případech (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců listopad a prosinec 2012) byla řádně zahájena, její důvody a rozsah byly určité a srozumitelně vymezeny, a to jak sdělením na jejím počátku, tak i prostřednictvím otázek správce daně při jejím zahájení. Nelze tedy shledat, že by daňové kontroly byly bez procesních účinků, tzn., že by bylo možno dovozovat konkludentní vyměření daně a v následném nevydání platebních výměrů správcem daně spatřovat jeho nečinnost. Nejvyšší správní soud proto považuje za správný závěr krajského soudu, že *„[p]robíhající daňová kontrola je tak důvodem, pro nějž nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně, nebyl tedy důvod, aby správce daně vyhotovil a založil do spisu platební výměr dle § 140 d. ř. Nejsou zde ani důvody, pro něž by měla být probíhající daňová kontrola ukončena a nadměrný odpočet dodatečně vyměřen platebním výměrem.“*

S ohledem na výše uvedené není rozsudek krajského soudu nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak 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 finančnímu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 23. dubna 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu