



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **JARÝ s. r. o.**, se sídlem Semtín 105, Pardubice, zastoupené JUDr. Alešem Popelkou, advokátem, se sídlem třída Míru 92, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2013, č. j. 28772/13/5000-14305-706986, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 28. 1. 2015, č. j. 52 Af 2/2014 – 92,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 28. 1. 2015, č. j. 52 Af 2/2014 – 92, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „správce daně“) na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 30. 8. 2012, č. j. 329201/12/248912608314 (dále jen „platební výměr“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 629 242 Kč. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru žalovaný zamítl (resp. v důsledku změny organizační struktury daňových orgánů změnil v platebním výměru pouze číslo účtu poskytovatele platebních služeb a ve zbytku platební výměr potvrdil) rozhodnutím ze dne 25. 11. 2013, č. j. 28772/13/5000-14305-706986 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Rozhodnutí daňových orgánů byla založena na závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno k odstranění pochybností správce daně o shodě faktického stavu se stavem formálně právním deklarovaným fakturou č.

B14/2010 (u žalobkyně ev. č. 101101214) vystavenou společností ISTROSAN s. r. o. (dále jen „ISTROSAN“), na základě níž uplatnila nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období srpen 2010.

[2] Nejvyšší správní soud pro úplnost upřesňuje, že ve věci původně rozhodoval Finanční úřad v Pardubicích, který po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zanikl (§ 19 odst. 1 citovaného zákona) a jeho agendu převzal ke dni 1. 1. 2013 v souladu s § 20 citovaného zákona Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích. Za správce daně tak bude dále v textu tohoto rozsudku souhrnně označován jak Finanční úřad v Pardubicích, tak Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích.

[3] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 28. 1. 2015, č. j. 52 Af 2/2014 - 92 (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“), zamítl. Konstatoval, že ze skutkových okolností vyplynuly správci daně důvodné pochybnosti ohledně toho, zda žalobkyně přijala plnění deklarované na faktuře č. 101101214 vystavené společností ISTROSAN jako zdanitelné plnění a zda uplatnila osvobození od daně v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Správce daně vyzval žalobkyni k doložení a prokázání přijetí uvedeného zdanitelného plnění, přičemž správně konstatoval, že neposuzuje pouze formální správnost vystavených dokladů, ale i skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda ze strany žalobkyně skutečně došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných v daňovém přiznání. Krajský soud neshledal nic nezákonného na postupu správce daně, který žalobkyni vyzval k předložení listin souvisejících s obchodem se společností ISTROSAN, k uvedení osob, s nimiž žalobkyně při dodávce zboží jednala, a k prokázání, že osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu bylo uplatněno v souladu se zákonem.

[4] Krajský soud konstatoval, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze postup k odstranění pochybností ztotožnit s daňovou kontrolou. Správce daně nemůže tyto procesní instituty využít podle své vlastní vůle, není tedy možné uvažovat o jejich současném uplatnění. Rozdíl předmětu obou institutů vyplývá i z právní úpravy, předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, avšak předmětem postupu k odstranění pochybností je odstranění konkrétních pochybností správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení. Krajský soud uvedl, že v nyní posuzovaném případě není pochyb o tom, že správci daně vznikly konkrétní pochybnosti (o správnosti daňového tvrzení stěžovatelky), a byl tak oprávněn zahájit vytýkácí řízení, resp. po nabytí účinnosti daňového řádu postup k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a nebyl povinen zahájit daňovou kontrolu. Pokud jsou splněny zákonné předpoklady pro použití postupu k odstranění pochybností, není možné pouze z délky jeho trvání vyvozovat, že byl tento postup nezákonný či že se v podstatě jednalo o daňovou kontrolu. Správce daně dodržel účel vytýkácího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, neboť po jeho zahájení nezůstal nečinný. Sama žalobkyně se správcem daně jednala, navrhovala svědecké výpovědi, přičemž správce daně dne 27. 1. 2011 provedl svědeckou výpověď P. N. (tlumočníka společnosti ISTROSAN) a na základě mezinárodního dožádání byly

pokračování

provedeny maďarským správním orgánem výsledky dalších osob. Správce daně takto postupoval za účelem odstranění pochybností uvedených ve výzvě (k odstranění pochybností) a jeho postup tak nemohl být žádným excesem či nezákonností. Správce daně seznámil žalobkyni s důvody přetrvávajících pochybností v protokolu ze dne 29. 6. 2012 a žalobkyně neměla ke skutečnostem uvedeným v tomto protokolu žádné návrhy, vyjádření ani výhrady. Protože ani správce daně nedospěl k závěru, že by bylo nutné pokračovat v dokazování, nebyl dle § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu povinen zahájit daňovou kontrolu. Žalobkyně nebyla krácena na svých procesních právech, tj. zejména jí nebyla upřena možnost podávat ve věci vyjádření a navrhopat provedení důkazů. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce prekluze, neboť správcem daně provedené vytýkácí řízení, resp. postup k odstranění pochybností, nelze považovat za daňovou kontrolu.

[5] Krajský soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou týkající se dokazování a zjištění skutkového stavu věci. Souhlasil se závěrem žalovaného, že svědek N. po celou dobu své výpovědi (ze dne 27. 1. 2011) hovořil obecně, nikdy se nevyjádřil ke konkrétní dodávce, jeho výpověď je nesourodá, jeho sdělení často přímo nesouvisejí s otázkou správce daně a neexistuje žádný důkaz o tom, že tlumočil pro společnost (ISTROSAN), a nikoli pro jejího jednatele jako fyzickou osobu. Krajský soud konstatoval, že žalovaný nevycházel pouze z výpovědi svědka N., ale i z výpovědí dalších osob (jednatelů společnosti ISTROSAN) provedených na základě mezinárodního dožádání, přičemž krajský soud nezjistil, že by žalovaný hodnotil jejich výpovědi v rozporu s podklady obsaženými ve správním spise. Z výpovědi pana Szabo a Bálinta vyplývá, že jejich funkce ve společnosti ISTROSAN byla pouze formální, neboť jejím vedením se fakticky nezabývali. Pan Bálint dokonce uvedl, že za jeho působení (od 30. 9. 2010 do 1. 7. 2011) společnost ISTROSAN nevykonávala žádnou činnost. Dle krajského soudu žalovaný správně konstatoval, že úhradu zboží nelze považovat za spolehlivý důkaz, že žalobkyně zboží fakticky přijala právě od společnosti ISTROSAN. Krajský soud přisvědčil žalovanému i v tom, že důkazy předložené žalobkyní (tj. přijímací protokol a fotodokumentace) nemají vypovídací schopnost o faktickém převzetí zboží od deklarovaného dodavatele, a poukázal i na rozporné výpovědi jednatelů žalobkyně.

[6] Krajský soud nesouhlasil se žalobkyní v tom, že správce daně jí měl upřít její „subjektivní práva“. Žalobkyně nevyužila možnost předložit listiny a navrhnout důkazy, které by odstranily pochybnosti správce daně. Závěry žalovaného tedy mají oporu ve skutkovém stavu a v provedeném dokazování. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vyjádřil i k problematice podvodu na dani z přidané hodnoty, přičemž uvedl, jaké konkrétní skutečnosti jej vedly k závěru, že se žalobkyně účastnila účelového řetězce (jednání) firem, o kterém mohla a měla vědět. Dle krajského soudu bylo v zájmu žalobkyně, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromáždila důkazy, které mohly prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění sporné dodávky. Žalovanému nelze vyčítat, že neprovedl výslech řidiče nákladního vozidla, který měl dne 27. 8. 2010 dopravit spornou dodávku do Pardubic. Správce daně požádal o jeho výslech formou mezinárodního dožádání maďarské správní orgány, avšak žádnou reakci od nich neobdržel. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným v tom, že řidič vozidla by mohl osvědčit fyzickou přepravu zboží, avšak dodání sporného zboží do areálu žalobkyně nebylo předmětem pochybností správce daně. Krajský soud tedy konstatoval, že vzhledem

k dostatečnému prokázání skutkového stavu věci nebylo provedení tohoto důkazu potřebné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítla nezákonnost postupu správce daně, a to zejména s ohledem na to, že daňové orgány vedly vytykácí řízení (následně postup k odstranění pochybností) po dobu téměř dvou let. Maximální délku vytykácího řízení přitom upravoval pokyn Ministerstva financí, jehož dlouhodobou aplikací došlo k vytvoření ustálené správní praxe. Dle názoru stěžovatelky není důvod tuto správní praxi opustit, a to ani po nahrazení vytykácího řízení institutem postupu k odstranění pochybností. Správce daně však maximální zákonnou lhůtu pro vedení vytykácího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, nerespektoval. Přestože tyto okolnosti stěžovatelka učinila předmětem stěžejních žalobních námitek, krajský soud je nezákonně neakceptoval. Stěžovatelka namítla, že dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu není možné postup k odstranění pochybností ponechat bez jakýchkoli lhůt, neboť slouží k odstranění jednotlivých či dílčích pochybností, nikoli k časově i personálně náročnému dokazování. Správce daně však prováděl rozsáhlé dokazování za účelem zjištění složitého skutkového stavu, přičemž již od počátku daňového řízení bylo zřejmé, že nepůjde o odstranění jednotlivých či dílčích pochybností. Správce daně tak fakticky činil úkony, které měly být prováděny v rámci daňové kontroly. Stěžovatelka měla za to, že jakékoli závěry, případně důkazní prostředky, které měly původ v tomto nezákonném řízení, byly pořízeny protiprávně a nelze je pro další účely využít.

[8] Stěžovatelka namítla rovněž uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dle jejího názoru tato lhůta započala běžet dne 25. 9. 2010 a uplynula tak nejpozději dne 25. 9. 2013; napadené rozhodnutí však nabylo právní moci až dne 25. 11. 2013. Dodala, že i kdyby zahájení vytykácího řízení bylo úkonem, který by běh lhůty pro stanovení daně přerušoval (čemuž by nasvědčovalo to, že postup k odstranění pochybností prováděný správcem daně představoval z materiálního hlediska daňovou kontrolu), pak by lhůta pro stanovení daně uplynula dnem 21. 10. 2013, a k uplynutí prekluzivní lhůty by došlo i v takovém případě. Krajský soud byl přitom povinen k prekluzi práva přihlédnout z úřední povinnosti a postupoval tak nezákonně, když námitce prekluze nepřisvědčil.

[9] Dle názoru stěžovatelky nelze ze zjištěného skutkového stavu dovodit, že by v jejím případě existoval nějaký řetězec, jehož účelem bylo páchat podvod na dani z přidané hodnoty, resp. že by se stěžovatelka na takovém řetězci podílela či si byla svého jednání vědoma. V daňovém řízení rovněž nebylo prokázáno, že spornou dodávku neuskutečnila společnost ISTROSAN. Její jednatelé obchody se stěžovatelkou buď výslovně potvrdili, nebo je alespoň nevyloučili. Pan N. se přímo účastnil jednotlivých obchodů přinejmenším jako tlumočník. Tvrzení žalovaného, že jeho jednání nelze přičítat společnosti ISTROSAN, považovala stěžovatelka za nepodložené. Zavádějící jsou i tvrzení ohledně neexistence smlouvy, neboť byla uzavřena rámcová smlouva, podle níž již probíhaly jednotlivé dílčí obchody, které nemusely být upravovány písemně. Tato praxe je

pokračování

v obchodních kruzích zcela běžná a nelze jí nic vytknout. Pokud obchody probíhaly vždy podle domluvy, neměla stěžovatelka důvod ověřovat (právní) postavení pana N. nebo zpochybňovat jeho roli. Závěry žalovaného ohledně úlohy pana N. považovala stěžovatelka za „naprostou spekulaci“. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevysvětlil, jak byla prokázána subjektivní stránka jednání stěžovatelky ve vztahu k údajnému podvodu na dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, že by v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předchozí vyjádření k věci a na napadený rozsudek. K námitce neadekvátní délky postupu k odstranění pochybností konstatoval, že je třeba zohlednit účel a smysl jednotlivých úkonů správce daně, přičemž veškeré tyto úkony považoval krajský soud za zákonné. Žalovaný popřel, že by částí postupu k odstranění pochybností fakticky zastíral daňovou kontrolu, napadené rozhodnutí tak nemohlo být vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalovaný uvedl, že při hodnocení skutkového stavu nevycházel pouze ze svědecké výpovědi pana N., ale i z výsledků dalších osob, provedených na základě mezinárodního dožádání. Žalovaný měl ve shodě s krajským soudem za to, že skutkový stav byl provedenými důkazy dostatečně zjištěn.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[12] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud považuje nejprve za vhodné stručně rekapitulovat průběh daňového řízení. Dne 24. 9. 2010 podala stěžovatelka přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen roku 2010, do něhož zahrnula i fakturu vystavenou dne 27. 8. 2010 společností ISTROSAN, která se týkala dodání Cu katod celkové hmotnosti 25 008 kg v ceně 3 530 141,78 Kč. K této faktuře předložila přijímací protokol a dokument nazvaný „Věc: fotodokumentace pohyb materiálu“, v němž byla zachycena fotografie nákladního vozidla s registrační značkou KXJ-853. Dle zjištění správce daně bylo totéž plnění ve stejný den (tj. 27. 8. 2010) prodáno odběrateli v jiném členském státu, konkrétně společnosti Karika Tamas ve Švédsku. Dne 21. 10. 2010 vydal správce daně výzvu k odstranění pochybností, kterou odůvodnil mimo jiné tím, že sídlem společnosti ISTROSAN zapsaným v obchodním rejstříku je adresa kanceláře, kde sídlí více společností, aniž by se zde vyskytovaly osoby oprávněné za tyto společnosti jednat. Správce daně dále v této výzvě uvedl, že společnost ISTROSAN dosud (tj. ke dni 21. 10. 2010) nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2010 a že registrace VAT ID uvedeného na faktuře týkající se společnosti Karika Tamas byla zrušena ke dni

22. 6. 2010, tj. před datem uskutečnění sporného plnění. Dne 25. 10. 2010 správce daně požádal Finanční úřad Brno I o provedení úkonů v daňovém řízení, přičemž považoval za nezbytné ověřit např. to, zda se společnost ISTROSAN fakticky zdržuje v sídle uvedeném v obchodním rejstříku, zda plnila v roce 2010 své daňové povinnosti, zda došlo k úhradě částky podle faktury č. B14/2010, od koho byl materiál uvedený na této faktuře pořízen atp. Dne 5. 11. 2010 provedl správce daně ústní jednání, při němž Jan Jirsa (tehdejší jednatel stěžovatelky) vypověděl, že jednání se společností ISTROSAN v průběhu roku 2010 probíhalo prostřednictvím maďarských občanů, přičemž překladatelem byl pan N. Dne 27. 1. 2011 provedl správce daně výslech P. N. (deklarovaného překladatele, resp. tlumočnicka společnosti ISTROSAN), který popsal faktický průběh obchodů společnosti ISTROSAN se stěžovatelkou. Správce daně poté provedl několik mezinárodních dožádání (při nichž mimo jiné požádal zahraniční daňové orgány o provedení svědeckých výslechů bývalých jednatelů společnosti ISTROSAN Peto Bálinta a Edmunda Szabo) a vyzval Ředitelství silnic a dálnic ČR k poskytnutí informací (výpisů z elektronického systému výkonového zpoplatnění vybraných komunikací apod.). Správce daně sepsal o průběhu vytýkácího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností úřední záznam č. j. 285619/12/248591607330 (s jehož obsahem stěžovatelku seznámil dne 29. 6. 2012), v němž uvedl, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti, které jí byly sděleny ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 10. 2010, a nelze tak považovat za prokázané, že se v případě sporné dodávky Cu katod jednalo o skutečné dodání zboží (společností ISTROSAN). Správce daně nato vydal dne 30. 8. 2012 platební výměr.

[14] Platební výměr napadla stěžovatelka odvoláním, v němž mj. navrhla provedení výslechu řidiče, který dne 27. 8. 2010 dopravil nákladním vozidlem RZ X do Pardubic dodávku Cu katod. Žalovaný v odvolacím řízení nejprve přípisem ze dne 18. 2. 2013, č. j. 5460/13/5000-14305-706986, vydaným podle § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně provést doplnění podkladů pro rozhodnutí. Správce daně nato dne 12. 3. 2013 stěžovatelku vyzval ke specifikaci identifikačních údajů řidiče nákladního vozidla RZ X a toho, co konkrétně má dle názoru stěžovatelky dosvědčit (stěžovatelka dne 22. 3. 2013 odpověděla, že z kontextu odvolání je naprosto zřejmé, které okolnosti mají být jeho svědeckou výpověď potvrzeny a že jediné správce daně disponuje procesními prostředky, které umožňují jednoznačnou identifikaci svědka jeho jménem, příjmením a bydlištěm). Dne 29. 3. 2013 provedl správce daně mezinárodní dožádání, v němž požádal maďarské správní orgány o provedení výslechu tohoto řidiče (k tomu Nejvyšší správní soud dodává, že do dne vydání napadeného rozhodnutí neobdržely daňové orgány na toto dožádání žádnou odpověď).

[15] Žalovaný vydal dne 4. 10. 2013 podle § 115 odst. 2 daňového řádu výzvu, jíž stěžovatelku vyzval, ať se vyjádří k v ní uvedeným skutečnostem a důkazům. Žalovaný v této výzvě mimo jiného stěžovatelku informoval o tom, že se daňovým orgánům nepodařilo zajistit svědeckou výpověď řidiče nákladního vozidla RZ X. Dále uvedl, že dosud probíhá daňová kontrola týkající se dodávky Cu katod uskutečněné v září roku 2010 (tedy v měsíci následujícím po nyní posuzovaném zdaňovacím období), v jejímž rámci daňové orgány obdržely dne 9. 7. 2013 (na základě mezinárodního dožádání ze dne 13. 11. 2012) výpovědi bývalé jednatelky společnosti ISTROSAN Anity Király a jejího manžela C. K., bývalého zplnomocněného zástupce společnosti ISTROSAN. Žalovaný stručně shrnul obsah jejich výpovědí a konstatoval, že nepřinesly žádný důkaz nasvědčující

pokračování

tomu, že spornou dodávku lze přičítat hospodářské činnosti společnosti ISTROSAN. Stěžovatelka dne 21. 10. 2013 doplnila odvolání o další odvolací důvody, v nichž mimo jiné namítala, že výzva ze dne 4. 10. 2013 nebyla v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v ní nebyla seznámena s kompletním hodnocením skutkového stavu žalovaným ani se stanoviskem správce daně ke všem odvolacím námitkám, čímž byla zkrácena na svém právu předkládat důkazní prostředky, resp. vyjádřit se ke všem prováděným důkazům. Žalovaný poté vydal dne 25. 11. 2013 napadené rozhodnutí, v němž shledal všechny odvolací námitky stěžovatelky nedůvodnými.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, a to s ohledem na její specifickou povahu. Byla-li by totiž stěžovatelce daň vyměřena až po uplynutí této prekluzivní lhůty, bylo by její vyměření nezákonné bez dalšího a bylo by nadbytečné zabývat se dalšími tvrzenými důvody nezákonnosti napadeného rozsudku, neboť v takovém případě musí dojít ke zrušení rozhodnutí daňových orgánů. Stěžovatelka v řízení před krajským soudem vyjádřila názor, že správce daně vedl postup k odstranění pochybností po dobu dvou let, čímž si nezákonně a zcela účelově prodlužoval lhůtu pro vyměření daně. V kasační stížnosti svou argumentaci rozvinula, přičemž vyjádřila názor, že běh lhůty pro vyměření daně započal dne 25. 9. 2010 a uplynul tak nejpozději dne 25. 9. 2013. K tomu dodala, že i kdyby zahájení vytykácího řízení (k němuž došlo dne 21. 10. 2010) bylo úkonem přerušujícím běh lhůty pro vyměření daně, uplynula by tato lhůta dnem 21. 10. 2013; k prekluzi práva daňových orgánů vyměřit daň by tak došlo v každém případě, neboť napadené rozhodnutí jí bylo doručeno až dne 25. 11. 2013.

[17] Nejvyšší správní soud k námitce prekluze nejprve uvádí, že stěžovatelka ji sice řádně neuplatnila v dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby, resp. ve lhůtě pro rozšíření žaloby o další žalobní body (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), neboť napadené rozhodnutí jí bylo doručeno dne 25. 11. 2013 a námitku prekluze vznesla až dne 13. 8. 2014 v samostatném podání, Nejvyšší správní soud se však přesto otázkou prekluze práva na vyměření daně zabýval. Soudy ve správním soudnictví, a to včetně Nejvyššího správního soudu, jsou totiž povinny přihlížet k prekluzi práva z úřední povinnosti, tj. bez ohledu na to, zda účastník řízení námitku prekluze řádně uplatnil či nikoli (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS, všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[18] Z procesního hlediska se nyní posuzovaná věc řídí zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, za jehož účinnosti stěžovatelka podala daňové přiznání a správce daně zahájil vytykácí řízení, resp. po 1. 1. 2011 daňovým řádem. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „*plokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.*“ Podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků „*bhyl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od*

konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.“ Podle § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu „[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.“ Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, potvrdil, že § 264 odst. 4 věta první a druhá daňového řádu je v souladu s ústavním pořádkem.

[19] V nyní posuzované věci podala stěžovatelka přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010, tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně počala běžet od konce příslušného zdaňovacího období (tedy od 31. 8. 2010) a za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. V obecné rovině byla za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považována i výzva k odstranění pochybností dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, již se zahajovalo vytykáací řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46, publ. pod č. 1073/2007 Sb. NSS, nebo z poslední doby ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 71/2013 - 37). Aby taková výzva byla způsobilá přerušit prekluzivní lhůtu pro vyměření daně, bylo třeba, aby v ní byly „uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající 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. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS).

[20] Správce daně vydal v souladu s § 43 zákona o správě daní a poplatků výzvu č. j. 185841/10/248912604440 dne 21. 10. 2010 a doručil ji stěžovateli téhož dne. Uvedl v ní, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně mimo jiné na základě faktury společnosti ISTROSAN, jejíž v obchodním rejstříku zapsané sídlo je pouze formální, společnost neposkytuje místně příslušnému správci daně žádnou součinnost a dosud (tj. ke dni 21. 10. 2010) nepodala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010. Správce daně dále vyjádřil pochybnosti o tom, zda stěžovatelka dodala zboží do jiného státu společnosti Karika Tamas, které odůvodnil tím, že registrace na fakturu uvedeného VAT ID byla zrušena ke dni 22. 6. 2010, tedy před datem deklarovaného uskutečnění zdanitelného plnění. Dle Nejvyššího správního soudu správce daně dostal požadavkům shora citované judikatury, neboť ve výzvě vydané dle § 43 zákona o správě daní a poplatků uvedl několik relevantních skutkových okolností, které mohly založit pochybnosti o tom, zda sporný obchod skutečně proběhl v souladu s údaji uvedenými na stěžovatelkou předložených daňových dokladech. V nyní posuzované věci tedy podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků začala běžet nová tříletá lhůta pro vyměření daně, a to od konce roku 2010, v němž byla stěžovatelka o zahájení vytykáacího řízení zpravena (k tomu došlo dne 21. 10. 2010, kdy jí byla doručena výzva vydaná dle § 43 zákona o správě daní a poplatků). I kdyby v daňovém řízení již nenásledoval žádný další úkon, který

pokračování

by byl způsobilý prekluzivní lhůtu k vyměření daně znovu přerušit, uplynula by tato lhůta až koncem roku 2013, tedy dne 31. 12. 2013 (nikoli ke dni 25. 9. 2013, jak tvrdila stěžovatelka). Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 25. 11. 2013, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Názor krajského soudu, který k otázce prekluze práva vyměřit stěžovatelce daň uvedl pouze to, že se „*neztotožnil s námitkou prekluze, když uvedené vytýkácí řízení, resp. postup k odstranění pochybností nelze považovat za daňovou kontrolu*“, je tedy nesprávný, neboť charakter průběhu samotného vytýkácího řízení (resp. postupu k odstranění pochybností) nebyl pro určení běhu prekluzivní lhůty podstatný. Toto pochybení krajského soudu však samo o sobě nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť jak Nejvyšší správní soud vyložil výše, k prekluzi práva vyměřit stěžovatelce daň nedošlo. Zároveň je však třeba dodat, že způsob, jakým se krajský soud vypořádal s otázkou prekluze, ilustruje jeho nedbalý přístup k posuzování průběhu daňového řízení, resp. k vypořádání žalobních námitek směřujících proti procesnímu postupu daňových orgánů.

[21] Stěžovatelka v žalobě daňovým orgánům mimo jiné vytkla, že vedly vytýkácí řízení, resp. postup k odstranění pochybností více než dva roky, přestože daňová kontrola je pro rozsáhlé a časově náročné dokazování vhodnějším institutem, který by navíc stěžovatelce poskytoval rozsáhlejší soubor subjektivních práv k ochraně jejích zájmů. Stěžovatelka se v této souvislosti odvolávala i na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. na rozsudek č. j. 1 Ans 10/2012 – 52). Krajský soud naproti tomu z judikatury Nejvyššího správního soudu použil pouze usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, s tím, že jej lze „*aplikovat i na postup správce daně podle § 79 a násl. daňového řádu*“ (Nejvyšší správní soud má z kontextu napadeného rozsudku za to, že se jedná o písařskou chybu a krajský soud měl na mysli postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu). Na základě toho krajský soud konstatoval, že „*[p]okud jsou splněny zákonné předpoklady tohoto postupu, není možné vyvozovat jen z délky trvání postupu k odstranění pochybností to, že tento postup byl nezákonný*“.

[22] Daňové orgány nejprve zahájily vytýkácí řízení podle § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků, které v souvislosti s nabytím účinnosti daňového řádu dne 1. 1. 2011 dokončily v procesním režimu postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu (k tomu srov. § 264 odst. 1 daňového řádu, podle kterého se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší). K postupu k odstranění pochybností existuje, jak přiléhavě poznamenala stěžovatelka, bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu. Krajský soud tedy pochybil již tím, že ji při svém rozhodování opomenul a namísto toho využil pouze usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, které se však týká vytýkácího řízení (vedeného podle zákona o správě daní a poplatků). Závěry vyjádřené v citovaném usnesení přitom nejsou beze zbytku aplikovatelné na postup k odstranění pochybností vedený podle daňového řádu, neboť ten byl zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy vytýkácího řízení. Původní vytýkácí řízení postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností a dále zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkácího řízení. Zejména druhý zmíněný problém v praxi zapříčinil množství

nedůvodných průtahů vytýkacího řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61, publ. č. 3091/2014 Sb. NSS). Rozšířený senát se nadto v citovaném usnesení zabýval především vztahem vytýkacího řízení a daňové kontroly, přičemž dovodil, že jakkoli lze daň vyměřit v rámci obou postupů, je třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou institutů. Krajský soud se však v této souvislosti zaměřil výhradně na rozdíl jejich „předmětu“, přičemž pouze ocitoval úvodní ustanovení z jejich právní úpravy, tedy § 85 odst. 1 a § 89 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud má však za to, že tento rozdíl není pro nyní posuzovanou věc nijak podstatný, neboť tvrzení daňového subjektu (resp. stěžovatelky) mohou být předmětem jak vytýkacího řízení (postupu k odstranění pochybností), tak daňové kontroly.

[23] Nejvyšší správní soud se smyslem a právní povahou postupu k odstranění pochybností zabýval např. v rozsudcích ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, či ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31, publ. pod č. 3175/2015 Sb. NSS), v nichž konstatoval, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. Legislativní úprava postupu k odstranění pochybností tak vytyčuje mantinely jeho vlastního použití. Při koncipování daňového řádu zákonodárce spatřoval v postupu k odstranění pochybností prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení, a to zejména ze dvou důvodů. Jednak aby správce daně mohl zahájit s daňovým subjektem bezprostřední komunikaci, jednak aby vzniklé pochybnosti o výši daňových povinností mohly být záhy potenciálně odstraněny. Postup k odstranění pochybností má probíhat jako dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňový řád sice nestanoví lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů. Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce. Nejvyšší správní soud sice v obecné rovině nevymezil hranice (ne)přiměřené délky postupu k odstranění pochybností, avšak konstatoval, že v současné úpravě postupu k odstranění pochybností zákonodárce 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“* (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52). Za těchto okolností je vždy nutné posuzovat každý případ údajných průtahů v postupu k odstranění pochybností na základě konkrétních skutkových okolností; soudy přitom musí vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu.

pokračování

[24] Výše uvedené závěry je možné shrnout tak, že legislativní koncepce postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností. Je tedy třeba odmítnout názor krajského soudu, který vypořádání žalobních námitek proti délce postupu k odstranění pochybností založil v podstatě na závěru, že pokud jsou splněny zákonné předpoklady pro jeho zahájení, pak je tento postup bez ohledu na jeho délku zákonný. Tento názor nereflektuje rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou (v obecné rovině platí, že v případě pochybností správce daně o správnosti daňového tvrzení daňového subjektu mohou být zahájeny oba postupy), resp. účel a smysl postupu k odstranění pochybností, jímž je zajištění rychlosti daňového řízení. Názor krajského soudu, že daňový řád „*nestanoví lhůtu pro trvání postupu k odstranění pochybností*“, resp. že z délky postupu k odstranění pochybností nelze dovozovat jeho nezákonnost, je tedy nepřijatelně zjednodušený. Mylný je i závěr krajského soudu, že „*pouze v případě, kdy daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (§ 90 odst. 2 daňového řádu) a správce daně shledá důvody v tomto pokračování k dokazování, tak jen v tom případě zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (§ 90 odst. 3 daňového řádu)*“ (srov. str. 10 napadeného rozsudku). K tomu Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že postup k odstranění pochybností 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; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně*“ (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52). Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31).

[25] V nyní posuzovaném případě tedy bylo na krajském soudu přezkoumat nejen to, zda byly ke dni 21. 10. 2010 splněny podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností (tj. zejména zda správce daně dostal povinnosti dostatečně konkrétně vyjádřit své pochybnosti), ale především v intencích shora citované judikatury posoudit, zda tento zvolený kontrolní postup zůstal s ohledem na následující průběh daňového řízení adekvátním procesním prostředkem. Z průběhu nyní posuzovaného daňového řízení (viz rekapitulace v odst. [13] až [15] tohoto rozsudku) plyne, že věc stěžovatelky byla skutkově složitá a daňové orgány vedly ke zjištění skutkového stavu procesně komplikované, rozsáhlé a časově náročné dokazování. Správce daně prováděl celou řadu úkonů, včetně výslechů svědků a několika vnitrostátních a mezinárodních dožádání. Od zahájení vytykácího řízení (21. 10. 2010) do sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností stěžovatelce (29. 6. 2012) uplynulo více než 20 měsíců. Správce daně však i přes tuto *prima facie* excesivní délku postupu k odstranění pochybností neshromáždil všechny potřebné podklady pro rozhodnutí ve věci. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení uložil správci daně provést doplnění podkladů pro rozhodnutí (spočívající mimo jiné v provedení dalšího

mezinárodního dožádání) a stěžovatelku seznamoval s novými skutečnostmi a důkazy (s výpověďmi dalších svědků). Všechny tyto okolnosti dle názoru Nejvyššího správního soudu nasvědčovaly přinejmenším nevhodnosti daňovými orgány vedeného postupu k odstranění pochybností. Krajský soud však k posuzování zákonnosti tohoto postupu přistupoval se zcela mylnými východisky ohledně jeho účelu a smyslu, čímž došlo k tomu, že se stěžovatelce nedostalo řádné odpovědi na žalobní námitky poukazující na neadekvátní délku a průběh postupu k odstranění pochybností. V důsledku toho nemohou obstát ani navazující závěry krajského soudu, např. že stěžovatelka nebyla zkrácena na svých procesních právech. Krajský soud tedy napadený rozsudek zatížil vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[26] Krajský soud tedy v novém řízení pečlivě přezkoumá skutkové okolnosti (jednotlivě i v jejich souhrnu), které byly relevantní pro délku a povahu „dialogu“ mezi daňovými orgány a stěžovatelkou (tj. zaměří se zejména na úkony provedené daňovými orgány, jejich časovou posloupnost a předpokládanou časovou a personální náročnost atp.). Za použití shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu vysloví jednoznačný závěr, zda a proč byl postup k odstranění pochybností vedený daňovými orgány zákonný, resp. zda a v jakém okamžiku se začal vymykat ze zákonných mantinelů pro jeho použití. Přitom je třeba mít na paměti, že ve správním soudnictví platí dispoziční zásada, a soudy mají pravomoc zabývat se žalobou pouze v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Tyto žalobní body musí být dostatečně konkretizované jak po stránce skutkové, tak právní, neboť úkolem soudu není domýšlet, k čemu přesně se žalobní námitky vztahují. Pokud je jimi namítáno porušení práv pouze v obecné rovině, může soud námitky projednat v téže míře obecnosti. I pokud krajský soud v novém řízení shledá, že daňové orgány prováděly postup k odstranění pochybností v rozporu se zákonem, je povinen uvážit vliv zjištěných procesních pochybení na zákonnost napadeného (meritorního) rozhodnutí výhradně v intencích žalobních bodů.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. prosince 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu

pokračování

2 Afs 32/2015 - 47