



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Stavba Šafrán s.r.o.**, IČ: 293 91 687, se sídlem Ruská 57, Opava, zast. Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem, se sídlem Vinohradská 32, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 9. 2015, č. j. 22 A 11/2015 – 55,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í:

I. Předcházející řízení

[1] Žalobou ze dne 23. 1. 2015 na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se žalobkyně domáhala vyslovení, že zahájení daňové kontroly dne 20. 5. 2014 nebylo v souladu s ustanovením § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a jedná se tedy o nezákonný zásah, v němž se zakazuje pokračovat. V odůvodnění svého podání žalobkyně uvedla, že dne 24. 2. 2014 převzala výzvu k odstranění pochybností, čímž byl podle žalovaného zahájen postup k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení ve smyslu ustanovení § 89 daňového řádu. Žalobkyně namítala, že uvedená výzva neobsahovala náležitosti vymezené ustanovením § 89 daňového řádu, jakož

i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Postup k odstranění pochybností nebyl veden účelně a hospodárně a nebyly v jeho rámci činy, které by vedly k jeho rychlému a zdárnému ukončení. Po žalobkyni byly požadovány důkazní prostředky v rozsahu překračujícím rámec postupu k odstranění pochybností, přičemž jí ani nebyl sdělen výsledek tohoto postupu. Žalovaný následně dne 20. 5. 2014 zahájil daňovou kontrolu, aniž by žalobkyni sdělil rozsah důvodů, pro které daňovou kontrolu zahajuje. Žalobkyně podala proti tomuto postupu stížnost podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu. Jelikož žalovaný svůj postup nenapravil, podala žalobkyně k Odvolacímu finančnímu ředitelství žádost podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, kterou nicméně vyřídil opětovně žalovaný. Žalobkyně tímto považovala všechny možné opravné prostředky za vyčerpané a obrátila se prostřednictvím žaloby podle ustanovení § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“), na Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“).

[2] Žalobkyně doplnila argumentaci obsaženou v žalobě podáním ze dne 4. 2. 2015, v němž zdůraznila, že postup k odstranění pochybností musí podle daňového řádu obsahovat časově navazující skutečnosti v následujícím pořadí: výzva k odstranění pochybností, reakce daňového subjektu spojená s návrhem důkazů, provedení navržených důkazů, vyhodnocení důkazů, seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností a ukončení postupu k odstranění pochybností anebo zahájení daňové kontroly v rozsahu těchto pochybností. V této souvislosti odkázala žalobkyně rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž mají být jednotlivé kroky postupu k odstranění pochybností činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl postup uzavřen bez zbytečných průtahů. Tuto časovou posloupnost žalovaný podle názoru žalobkyně nedodržel. Také samotné zahájení postupu k odstranění pochybností je nezákonné, jelikož pochybnosti vyjádřené ve výzvě nebyly dostatečně konkrétní, aby žalobkyni umožnily adekvátní reakci. Žalobkyně dále vytýkala nesprávnost postupu k odstranění pochybností, neboť ten musí směřovat k odstranění pochybností již konkrétně vyjádřených a nikoli k odhalování a vytváření dalších pochybností, jak to činil žalovaný. V rámci postupu k odstranění pochybností nelze vydávat výzvy podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně závěrem svého podání namítala nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu, že nebyly dodrženy všechny podmínky stanovené v § 90 odst. 3 daňového řádu a nesprávnost postupu odvolacího orgánu (tj. Odvolacího finančního ředitelství), který neprošetřil vlastní obsah stížnosti ve smyslu ustanovení § 261 odst. 3 daňového řádu. Vyřízení stížnosti považuje žalobkyně za neúplné a povrchní.

[3] Krajský soud v Ostravě usnesením ze dne 12. 3. 2015, č. j. 22 A 11/2015 – 21, žalobu žalobkyně odmítl podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud ve svém rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně nevyčerpala všechny prostředky ochrany proti vedené daňové kontrole, když nevyužila žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu. V této souvislosti krajský soud dovodil, že podání žalobkyně ze dne 19. 9. 2014 nelze považovat za žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, nýbrž pouze za opakovanou stížnost podle ustanovení § 261 odst. 1 téhož zákona. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žaloba je nepřipustná podle ustanovení § 85 s. ř. s.

[4] Proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2015, č. j. 22 A 11/2015 – 21, brojila žalobkyně včas podanou kasační stížností, v níž namítala nezákonnost

pokračování

rozhodnutí z důvodu nesprávného posouzení podání žalobkyně ze dne 19. 9. 2014 jako opětovné stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, když toto podání mělo být podle jeho obsahových náležitostí posouzeno jako žádost o prošetření předchozích stížností žalobkyně podle odst. 6 téhož ustanovení. Nejvyšší správní soud kasační stížnosti žalobkyně vyhověl a rozsudkem ze dne 29. 5. 2015, č. j. 4 Afs 74/2015 – 29, napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, přičemž jej zavázal, aby se v dalším průběhu řízení zabýval meritem věci a posoudil důvodnost podané žaloby.

[5] Krajský soud následně posoudil věcné námitky žalobkyně. V první řadě dospěl k závěru, že výzva ze dne 20. 2. 2014 obsahovala konkrétní pochybnosti žalovaného, neboť tyto byly odůvodněny nejistotou, zda byla deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijata a zda byl odpočet daně uplatněn v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Konkrétně byla pochybnost vyjádřena tím, že přijatá zdanitelná plnění, vykázaná na řádku 40 daňového přiznání žalobkyně, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně, značně převýšila hodnoty vykazované ve všech předcházejících zdaňovacích obdobích. Dle ustálené rozhodovací praxe přitom pochybnosti nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, nýbrž stačí, půjde-li o důvodné podezření – např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích.

[6] Výzva správce daně adresovaná žalobkyni sděluje pochybnosti jasným a srozumitelným způsobem. Jsou v ní obsaženy jak důvody pochybností, tak i postup pro jejich odstranění s uvedením demonstrativního výčtu listin požadovaných k předložení. Krajský soud rovněž nepřisvědčil žalobkyni, že v rámci postupu k odstranění pochybností nelze vydávat výzvy k prokázání skutečností podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu. Tento instrument představuje základní prvek komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem, přičemž své využití může nalézt právě např. v postupu k odstranění pochybností zahájeném výzvou podle ustanovení § 89 daňového řádu. Dle názoru krajského soudu nelze souhlasit ani s tím, že postup správce daně k odstranění pochybností nebyl veden účelně a hospodárně. Jednotlivé kroky postupu byly činěny ve stmelené časové posloupnosti – správce daně vyzval žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od podání daňového přiznání k DPH k předložení konkrétních listin. Jelikož žalobkyně v průběhu následujících dvou měsíců doložila pouze jejich část, bylo jí správcem daně dne 20. 5. 2014 na ústním jednání oznámeno zahájení daňové kontroly. V mezidobí proběhlo místní šetření i ústní jednání, v jejichž rámci byly žalobkyní postupně předkládány důkazní prostředky, jež správce daně vyhodnocoval. Žalobkyně dále činila podání ve formě námitek vůči dílčímu postupu správce daně. Krajský soud je proto názoru, že postup k odstranění pochybností byl veden účelně a hospodárně k odstranění dílčích pochybností, které byly dostatečně určité vyjádřeny ve výzvě. Vzhledem k tomu, že pochybnosti nebyly tímto postupem odstraněny, byl správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu.

[7] Krajský soud se nezabýval námitkou nezákonnosti postupu žalovaného související s požadováním předložení důkazních prostředků odpovídajících dokazování v rámci daňové kontroly. K tomu podotkl, že tato námitka je formulována obecně a žalobkyně neuvedla, v čem konkrétně pochybení správního orgánu mělo spočívat.

[8] Zahájení daňové kontroly přes neexistující předcházející výzvu k návrhu na doplnění dokazování je dle názoru krajského soudu v souladu s daňovým řádem. Za situace, kdy právní úprava umožňuje správci daně zahájit daňovou kontrolu i v případě, že daňový subjekt návrh na pokračování v dokazování nepodá (tzn. kdy má jen správce daně za to, že je potřebné provést další dokazování), by kategorické trvání na požadavku vydání předcházející výzvy se stanovením lhůty adresované daňovému subjektu bylo pouhým formalismem, neboť by nevedlo k ničemu jinému než k zahájení daňové kontroly. Neposkytnutím lhůty podle ustanovení § 90 odst. 2 věty druhé daňového řádu přitom daňový subjekt není vyloučen z možnosti navrhnout jiné důkazy, neboť toto právo mu svědčí po celou dobu následně prováděné daňové kontroly.

[9] Výše uvedený závěr nicméně nemůže zpochybnit právo daňového subjektu na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Nesdělení výsledku je sice porušením práv daňového subjektu, nicméně dle krajského soudu se nejedná o porušení nenapravitelné. Krajský soud následně konstatoval, že ke dni jeho rozhodování byla tato vada žalovaným zhojena, jelikož žalobkyni již byl výsledek postupu k odstranění pochybností poskytnut. Žalobkyně proto svou nevědomost o výsledku postupu k odstranění pochybností nemohla nadále namítat.

[10] Krajský soud dále dovodil, že za skutečné datum zahájení daňové kontroly je nutno považovat den 30. 5. 2014, nikoliv 20. 5. 2014, kdy bylo zahájení žalobkyni oznámeno. V této souvislosti poukázal na základní zásady daňového řádu, zejména zásadu obsaženou v jeho ustanovení § 8 odst. 3, dle které při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně. Krajský soud proto nesouhlasí s žalobkyní, že jí nebyl spolu s důvody zahájení daňové kontroly objasněn její rozsah, neboť tyto informace jí byly sděleny právě dne 30. 5. 2014. Téhož dne byla také daňová kontrola skutečně zahájena. S ohledem na shora uvedené závěry Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 24. 9. 2015, č. j. 22 A 11/2015 – 55 (dále též „napadený rozsudek“), žalobu v souladu s ustanovením § 87 odst. 3 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

II.

Obsah kasační stížnosti a navazující vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) dne 23. 10. 2015 kasační stížnost, v níž uplatňuje kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatelka předně nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v rámci postupu k odstranění pochybností lze vydávat výzvy podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu. Postup k odstranění pochybností slouží k rychlému prověření pochybností správce daně. Pokud počáteční odpověď daňového subjektu nepostačuje, či je třeba dalšího dokazování, je namístě zahájit daňovou kontrolu sloužící k rozsáhlejšímu dokazování. Stěžovatelka podporuje svůj názor odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, a článek publikovaný na serveru www.epravo.cz. Stěžovatelka dále uvádí, že nerozporuje skutečnost, že postup k odstranění pochybností nelze zahájit jinak, než výzvou podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, avšak pokud nejsou touto prvotní výzvou odstraněny pochybnosti správce

pokračování

daně, není již v rámci postupu k odstranění pochybností místo pro další výzvy, ale je nutno zahájit daňovou kontrolu ve smyslu ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu.

[12] Stěžovatelka se neztotožňuje ani s názorem krajského soudu, že daňovou kontrolu lze zahájit i přes neexistenci předcházejícího sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, resp. neexistenci výzvy k návrhu na doplnění dokazování. K tomu blíže namítá, že krajský soud nemůže nikterak předjímat, že by v posuzovaném případě věc nemohla dopadnout jinak, než zahájením daňové kontroly.

[13] Stěžovatelka vytýká krajskému soudu rovněž nesprávné posouzení otázky skutečného dne zahájení daňové kontroly. Aplikování předmětného závěru z napadeného rozsudku týkajícího se materiálního posuzování zahájení daňové kontroly by dle názoru stěžovatelky vytvářelo pro daňové subjekty nejistotu, zda již byl ukončen postup k odstranění pochybností a zahájena daňová kontrola, či nikoli, což by představovalo nevědomost daňových subjektů o tom, zda se na ně v předmětnou dobu uplatní podmínky postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Současně by nebylo zřejmé, zda podání učiněná daňovým subjektem v rámci daňové kontroly, jež by se následně ukázala jako doposud nezahájená, by byla závazná, nebo by je bylo nutno posoudit jako předčasně podaná. Takový výklad by mimo jiné správci daně umožňoval zahájit daňovou kontrolu dodatečně, bez jakéhokoli časového omezení. Stěžovatelka proto zastává názor, že podmínky pro přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly musí být splněny v okamžiku, kdy k tomu dochází, nikoli až následně v neurčitém termínu.

[14] Závěrem své kasační stížnosti stěžovatelka vyjadřuje přesvědčení, že ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu stanovuje toliko povinnost správce daně vycházet ze skutečného obsahu právních jednání. Toto ustanovení jej však již neopravňuje k tomu, aby sám činil neurčité či nejasné úkony. Na správce daně jsou v tomto ohledu logicky kladeny vyšší nároky než na daňové subjekty. Požadavek, aby správce daně dodržoval zákonem stanovené postupy a lhůty, resp. též činil v rámci daňového řízení úkony, které jsou jasné a dostatečně odůvodněné, nemůže být dle názoru stěžovatelky považován za formalistický. Stěžovatelka se neztotožňuje ani se závěrem, že ačkoli je v protokolu o zahájení daňové kontroly uveden neomezený rozsah, je nutno zohlednit skutečný rozsah vymezený žalovaným dodatečně dne 30. 5. 2014. Jedná se o popření právní jistoty stěžovatelky, neboť žalovaný písemně stanovil rozsah kontroly jako neomezený, což vylučuje ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu. Dle názoru stěžovatelky navíc nelze tento rozsah dodatečně konkludentně zužovat. S ohledem na shora uvedené důvody stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 6. 11. 2015 setrval na správnosti a zákonnosti svého postupu. K námitce stěžovatelky týkající se nemožnosti vydat v průběhu postupu k odstranění pochybností výzvu podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, žalovaný uvedl, že tento názor nemá zákonnou oporu. Sdělí-li správce daně daňovému subjektu výzvou podle ustanovení § 89 daňového řádu pochybnosti o obsahu daňového tvrzení, nic mu nebrání, aby v závislosti na dalším průběhu postupu k odstranění pochybností své pochybnosti konkretizoval a prostřednictvím výzvy podle ustanovení § 92 odst. 4 téhož zákona vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení daně. Vázanost správce daně předmětem a rozsahem postupu k odstranění

pochybností vymezeným výzvou ve smyslu ustanovení § 89 daňového řádu, znamená toliko nemožnost sdělovat daňovému subjektu v rámci postupu k odstranění pochybností další pochybnosti, které by byly k pochybnostem původně sděleným mimoběžné (tzn. nemožnost opakovaného vydání výzvy podle ustanovení § 89 daňového řádu). Žalovaný v této souvislosti dodává, že i kdyby platilo, že v rámci již zahájeného postupu k odstranění pochybností nelze vydat výzvu ve smyslu ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, zahájením daňové kontroly by byla tato vada zhojena, neboť měl-li správce daně povinnost zahájit daňovou kontrolu již při vzniku potřeby konkretizovat pochybnosti, nelze usuzovat, že by se vydáním výzvy podle citovaného ustanovení povinnosti zahájit daňovou kontrolu zprostil.

[16] Pokud jde o nedodržení patnáctidenní lhůty při ukončení postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu, žalovaný konstatuje, že v rámci hodnocení významu nesouladu postupu správce daně s určitým zákonným ustanovením je nutno zkoumat, jaké právo daňového subjektu je příslušným zákonným ustanovením, ukládajícím správci daně určitý postup, chráněno. Nelze tak bez dalšího dovozovat, že nedodržením určitého postupu utrpěl daňový subjekt na svých právech újmu. Smyslem předmětné lhůty je umožnit daňovému subjektu zabránit ukončení nalézacího řízení a donutit správce daně pokračovat v dokazování. Daňový subjekt proto nemůže být poškozen neponecháním této lhůty v situaci, kdy správce daně důvod k pokračování v dokazování a zahájení daňové kontroly shledává sám a jakýkoli návrh daňového subjektu na nutnosti zahájit daňovou kontrolu nemůže ničeho změnit. Stěžovatelka přitom nikterak nespecifikuje, jak mohlo ponechání této lhůty zahájení daňové kontroly zabránit, když důvodnost návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování implikuje nutnost dokazování neukončit a zahájit daňovou kontrolu podle ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu.

[17] Žalovaný nesouhlasí ani s argumenty stěžovatelky stran nesdělení rozsahu zahajované daňové kontroly. Podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, které se k ustanovení § 90 odst. 3 téhož zákona použije subsidiárně, je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen její předmět a rozsah, a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Je-li předmět daňové kontroly zahajované po uskutečnění postupu k odstranění pochybností vymezen druhem daně a zdaňovacím obdobím, u kterého byl postup zahájen, přičemž zjišťování či prověřování ve smyslu ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu navazuje na zjišťování či prověřování realizované v rámci postupu k odstranění pochybností, lze v takovém případě považovat daňovou kontrolu za zahájenou v okamžiku, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu, že existují důvody pro pokračování v daňové kontrole a tyto důvody současně vymezí. V posuzovaném případě nastala tato skutečnost dle názoru žalovaného vyrozuměním o probíhající daňové kontrole ze dne 30. 5. 2014. Daňová kontrola přitom nepředstavuje procesní postup, u něhož by vadný úkon správce daně směřující k jeho zahájení představoval nezhojitelnou vadu řízení a vytvářel tak překážku pro další úkony, kterými správce daně tento nedostatek odstraní. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III.

pokračování

Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti v první řadě hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. V této souvislosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou (viz ustanovení § 103 a § 106 s. ř. s.), stěžovatelka je řádně zastoupena (viz ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s.) a není namístě kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost (viz ustanovení § 104 s. ř. s.).

[19] Podstatou projednávané věci je posouzení, zda způsob vedení postupu k odstraňování pochybností, resp. způsob zahájení daňové kontroly probíhající u stěžovatelky, představuje nezákonný zásah do stěžovatelčiných práv ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s., jež stanoví, že „[k]aždý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen -zásah-) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.“

[20] Řízení o ochraně před nezákonným zásahem je zvláštním typem řízení před správními soudy, jehož výsledkem v případě důvodnosti žaloby je stav, kdy ve smyslu ustanovení § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. „[s]oud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.“

[21] Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 17.3.2008, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz), „[o]chrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (-zásahem- správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž -zásah- v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování -zásahu- (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“ (v posuzovaném případě nemusí být splněna 6. podmínka, neboť po novelizaci soudního řádu správního účinné od 1. 1. 2012 již není nutno, aby v době rozhodování soudu nezákonný zásah, resp. jeho důsledky trvali, nebo aby hrozilo opakování zásahu – poznámka Nejvyššího správního soudu).

[22] Stěžovatelka v nyní projednávané věci vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení vícero právních otázek. Nejvyšší správní soud proto zkoumal, zda jsou názory krajského soudu vyslovené v napadeném rozsudku v souvislosti s posouzením těchto otázek správné natolik, aby byly způsobitelné opodstatnit závěr o nedůvodnosti žaloby, nebo jinými slovy závěr o tom, že nebyla splněna alespoň jedna z výše uvedených podmínek.

[23] Stěžovatelka nesouhlasí v první řadě s názorem krajského soudu, že v rámci postupu k odstranění pochybností je možno činit výzvy dle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu.

Na tomto místě je proto vhodné připomenout, že podle jmenovaného ustanovení „[p]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyžvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“

[24] Použijeme-li pro interpretaci citovaného ustanovení jako prvotní přiblížení jazykový výklad, nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu než dospět k závěru, že institut výzvy je plně aplikovatelný také v rámci postupu k odstranění pochybností. Nasvědčuje tomu zejména úvodní část ustanovení – „[p]okud to vyžaduje průběh řízení [...]“, z níž plyne, že potřeba vydat výzvu k prokázání určitých skutečností může vyvstat v kterékoli fázi řízení před správcem daně. Postup k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 a 90 daňového řádu je přitom postupem, který se z povahy věci uplatní pouze v průběhu řízení, neboť je jím reagováno na již podané daňové tvrzení, což znamená, že řízení bylo zahájeno a probíhá (srov. ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu). Lze proto konstatovat, že jazykový výklad citovaného ustanovení možnost vydat výzvu v rámci postupu k odstranění pochybností nevylučuje. Ke stejnému závěru lze dle názoru zdejšího soudu dospět také na základě systematického výkladu, jelikož institut výzvy je zařazen do dílu 3 daňového řádu upravujícího vlastní průběh řízení před správcem daně.

[25] Pokud jde o rovinu teleologickou, považuje Nejvyšší správní soud za potřebné odkázat především na důvodovou zprávu k daňovému řádu v části týkající se ustanovení § 90 a 92, dle které „[s]amotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní, nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4). [...]“

[26] „[Ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu] umožňuje správci daně, aby v rámci dokazování vyzval daňový subjekt k prokázání určitých skutečností, které jsou potřebné pro správné stanovení daně. Při tom musí šetřit práva dotčeného daňového subjektu a zatěžovat ho v nejmenší možné míře. Pokud tedy lze potřebné informace získat z vlastních zdrojů, k výzvě nedojde. Tento instrument představuje základní prvek komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem mimo přímou interakci zejména v daňové kontrole. Využití nalezne např. v rámci postupu k odstranění pochybností, který je zahájen výzvou podle § 89. V případě přetrvávajících pochybností či nutnosti určitou věc blíže vyjasnit, pak správce daně použije výzvu podle tohoto ustanovení.“

[27] Lze v této souvislosti odkázat také na krajským soudem i stěžovatelkou citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, v němž se zdejší soud zabýval mimo jiné institutem postupu k odstranění pochybností a vyslovil následující právní názor: „Možným rozdílem oproti předešlé právní úpravě [myšleno vytýkáci řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – poznámka zdejšího soudu] je zcela zjevně snaha o 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

pokračování

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. Z popsaného je zřejmé, že postup uvedený v § 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; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“

[28] Z uvedeného judikatorního závěru nepochybně vyplývá, že smyslem a účelem postupu k odstranění pochybností je rychlé a jednoduché vysvětlení dílčích pochybností, které v průběhu řízení vyvstanou k určitému daňovému tvrzení. Nejvyšší správní soud přitom nevidí důvod, proč by mělo vydání výzvy podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu v průběhu postupu k odstranění pochybností automaticky představovat zásah do rychlosti a hospodárnosti řízení. Zdejší soud má naopak za to, že pokud v rámci postupu k odstranění pochybností nějaká pochybnost přetrvává, přičemž ji však lze objasnit jednoduchou reakcí daňového subjektu na výzvu podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, je zcela namístě upřednostnit tento postup před případnou daňovou kontrolou, jež je časově i administrativně postupem náročnějším. Důležité je, aby i případné další výzvy byly činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl naplněn smysl a účel postupu k odstranění pochybností. Daňový řád ostatně tuto možnost nevylučuje, nýbrž, jak vyplývá z důvodové zprávy, ji i sám předpokládá (srov. odst. [25] – [26] tohoto rozsudku). Odkazuje-li v této souvislosti stěžovatelka na článek publikovaný na www.epravo.cz, (Moravec, Ondřej: Postup k odstranění pochybností vs. vytýkácí řízení) Nejvyšší správní soud dodává, že ačkoli připouští existenci jiného právního názoru, tento názor současně nesdílí.

[29] V posuzovaném případě navíc od zahájení postupu k odstranění pochybností do jeho „přechodu“ k daňové kontrole uplynuly přibližně tři měsíce. Nutno také poukázat na skutečnost, že průběh postupu byl do určité míry prodlužován i z důvodů na straně stěžovatelky, když její zástupkyně opakovaně žádala o prodloužení lhůty pro shromáždění podkladů (viz žádost o prodloužení lhůty ze dne 25. 2. 2014 na č. l. 3 správního spisu v části „Postup k odstranění pochybností“ nebo omluva z jednání ze dne 7. 5. 2014 na č. l. 7 správního spisu v části „Daňová kontrola“). I za těchto okolností nepovažuje zdejší soud postup k odstranění pochybností vedený správcem daně za pomalý či nevhodný.

[30] Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkami stěžovatelky stran posouzení otázky související s neposkytnutím lhůty 15 dnů pro podání návrhu na pokračování v dokazování před zahájením daňové kontroly. Na tomto místě je vhodné odkázat předně na příslušnou zákonnou úpravu. Podle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu „[n]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“ Podle odst. 3 téhož ustanovení „[p]okud správce daně shledá důvody

k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.“

[31] Z citovaných ustanovení plyne, že správci daně se nabízejí dva způsoby ukončení postupu k odstranění pochybností, a to stanovení daně nebo zahájení daňové kontroly. Stanovení daně přichází v úvahu jednak v případě, kdy předcházející pochybnosti byly náležitě odstraněny a výše daně byla dostatečně věrohodně prokázána, a následně též v případě, kdy správce daně i navzdory návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování neshledá k tomuto důvody. Zahájení daňové kontroly přichází v úvahu v případě, kdy správce daně naopak důvody k pokračování v dokazování shledá (ať už z vlastní iniciativy nebo na základě návrhu daňového subjektu).

[32] V této souvislosti lze taktéž odkázat na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž zdejší soud konstatoval následující: „Stěžovatelka je názoru, že je-li zahájen postup k odstranění pochybností a není ukončen vydáním rozhodnutí, pak je jen na daňovém subjektu, zda navrhne pokračování v dokazování a iniciuje zahájení daňové kontroly či nikoliv. Podle stěžovatelky není tato iniciativa již v rukou správce daně. Tento právní názor však Nejvyšší správní soud nesdílí. Daňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní důležitá pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“

[33] Správce daně tudíž není případným návrhem daňového subjektu na pokračování v dokazování vázán a může zahájit daňovou kontrolu na základě vlastního uvážení i v případě, jestliže návrh daňovým subjektem podán nebyl. Lze sice přisvědčit názoru stěžovatelky, že soud nemůže předjímat výsledek postupu k odstranění pochybností, nicméně za okolností posuzovaného případu, kdy sám správce daně je přesvědčen o nutnosti zahájit daňovou kontrolu z důvodu provedení rozsáhlejšího dokazování, o čemž současně daňový subjekt i informuje (viz úřední záznam ze dne 30. 4. 2014, č. j. 1891358/14/3216-05402-801142, založen na č. l. 6 správního spisu v části „Daňová kontrola“, z něhož plyne, že správce daně se na termínu zahájení daňové kontroly domlouval telefonicky se zástupkyní stěžovatelky), lze jen stěží předpokládat, že případný návrh stěžovatelky na pokračování v dokazování, jenž by ostatně z povahy věci daňovou

pokračování

kontrolu fakticky inicioval, by mohl její zahájení zvrátit. Krajskému soudu tak dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze v hodnocení této otázky ničeho vytknout.

[34] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení námitek stěžovatelky souvisejících se zahájením daňové kontroly. Jak již bylo nastíněno výše, jedním ze způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 a 90 daňového řádu je jeho „přechod“ k daňové kontrole. Citovaná ustanovení nicméně způsob zahájení a vedení daňové kontroly již výslovně nestanoví (s výjimkou části související s rozsahem daňové kontroly, jelikož § 90 odst. 3 věty první daňového řádu stanoví, že „[p]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.“; při zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností je proto správce daně vázán rozsahem důvodů představujících pochybnosti, jež i navzdory předcházejícímu postupu k odstranění pochybností přetrvávají – blíže viz níže odst. [38] tohoto rozsudku). V tomto ohledu se proto použijí obecná ustanovení upravující daňovou kontrolu, tzn. ustanovení § 85 až 88 daňového řádu. Podle ustanovení § 87 odst. 1 věty první daňového řádu „[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“

[35] Jak uvádí komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 87 in: BAXA, J. a kol. *Daňový řád : Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011), „[a]by byla zahájena daňová kontrola, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat. (srov. komentář k § 85 odst. 1 a 3). Kontrola je pak zahájena dnem, kdy provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3. Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcem daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. Lze si představit i možnost zahájení daňové kontroly, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu údaje o předmětu a rozsahu daňové kontroly písemně a oznámí mu, kdy se k daňovému subjektu, popř. na místo, kde má daňový subjekt účetní a další doklady, dostaví a tyto začne prověřovat, a tento den pak bude dnem zahájení daňové kontroly.“

[36] Je proto nepochybné, že zahájení daňové kontroly nastane jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah

daňové kontroly a (c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat). Pokud jde o rozdíl mezi předmětem a rozsahem daňové kontroly, v této souvislosti lze taktéž odkázat na komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. *Daňový řád : Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011), jenž poměrně přehledně, leč zároveň stručně a jednoduše vysvětluje, že „[z]atímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při zahájení daňové kontroly (srov. komentář k § 87 odst. 1). Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vázících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností.“

[37] Jak již bylo naznačeno výše, v případě zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností je správce daně co do rozsahu daňové kontroly vázán pochybnostmi, jež do skončení postupu k odstranění pochybností odstraněny nebyly a nadále přetrvávají. Tento názor ostatně sdílí i doktrína, když uvádí, že „[p]okud správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování, toto dokazování již nemůže probíhat v rámci postupu k odstranění pochybností a správce daně musí v rozsahu těchto důvodů zahájit daňovou kontrolu. Rozsah daňové kontroly v době jejího zahájení tak musí být vymezen pouze v takto zákonem stanoveném rozsahu. Podle autorů však nic nebrání tomu, aby rozsah prověřování nemohl být v jejím průběhu rozšířen v intencích komentovaného odstavce, zúžení však s ohledem na podstatu této úpravy zřejmě nebude možné.“ (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. *Daňový řád : Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011). Lze proto přisvědčit stěžovateli, že v případě „přechodu“ od postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole se pro stanovení přípustného rozsahu daňové kontroly použije ustanovení § 90 odst. 3 věty první daňového řádu ve vztahu k ustanovení § 87 odst. 1 věty první téhož zákona jako *lex specialis*. Nejvyšší správní soud se však již neztotožňuje s názorem, že rozsah daňové kontroly překročil v posuzovaném případě rámec ustanovení § 90 odst. 3 věty první daňového řádu.

[38] Nutno v této souvislosti poukázat na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 5. 2014, č. j. 2050666/14/3216-05402-201142 (založen na č. l. 15 správního spisu v části „Postup k odstranění pochybností“; dále jen „protokol o zahájení daňové kontroly“), v němž je na str. 3 – 4 uvedeno následující:

„Vzhledem na to, že přijatá plnění, která jsou předmětem uplatněné daně na vstupu v přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2013, zahrnují pokladní doklady s rozpisem účelu platby za období leden až prosinec 2013, požádal správce daně předložit skladovou evidenci zásob, inventurní stav nedokončené výroby k 31. 12. 2013 v členění dle zakázek a podklady pro fakturaci uskutečněných plnění.“

V průběhu POPu požadované předložení skladové evidence zásob, inventurní stav nedokončené výroby k 31. 12. 2013 v členění dle zakázek úzce souvisí s přijatými plněními a jejich samotné doložení může přispět k případnému objasnění vzniklé pochybnosti o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu.

pokračování

Také požadované předložení podkladů pro fakturaci uskutečněných plnění a jejich samotné doložení přispěje k případnému objasnění vzniklé pochybnosti jak o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu tak i o úplnosti daňovým subjektem vykazovaných uskutečněných plnění.

Teprve dne 19.05.2014 smluvní zástupce daňového subjektu předložil správci daně přílohy k vydaným fakturám.

Jelikož daňový subjekt správci daně nepředložil všechny správcem daně požadované důkazní prostředky, a prostor pro hodnocení důkazních prostředků ve své vzájemnosti nebyl do dnešního dne tak správci daně umožněn, pochybnosti vztahující se k předmětu POPu u správce daně stále přetrvávají.

Správce daně dále konstatuje, že daňový subjekt nevyužil časový a věcný prostor, který mu správce daně poskytl, aby správci daně bylo umožněno v rámci POPu hodnotit a případně dojít k tomu, že daňový subjekt uspokojivým a prokazatelným způsobem odstranil pochybnosti správce daně jednak o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti tak i o úplnosti daňovým subjektem vykazovaných uskutečněných zdanitelných plnění. [...]

Správce daně seznamuje smluvního zástupce daňového subjektu s tím, že z předložených výdajových pokladních dokladů evidovaných pod č. 3V3905, č. 3V3061 a č. 3V3903 vztahujících se k daňovému dokladu č. 2013VF031, evidovaného pod č. 3F2013775, přijatému od dodavatele STAVKOM s.r.o., DIČ:CZ682934729, zjistil, že součástí fakturace dodaného materiálu za rok 2013 dle tohoto vydaného daňového dokladu jsou i dodávky odpadového materiálu – strusky. Jedná se surovinu, která dle zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH), je zařazena v příloze č.5 ZDPH a její dodání podléhá režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku ve smyslu § 92a ZDPH.

Na základě této skutečnosti správci daně vznikla pochybnost o oprávněnosti daňovým subjektem uplatněného odpočtu daně na vstupu bez toho, že by daň z přidané hodnoty ke dni uskutečnění zdanitelného plnění přiznal.

K výše uvedenému správce daně uvádí, že shledal důvody k pokračování v dokazování v souladu s § 90 DŘ, kdy rozsah a charakter úkonů potřebných pro správné zjištění a stanovení daně tím překračuje právní rámec postupu k odstranění pochybností podle § 89 DŘ a § 90 DŘ a svým obsahem odpovídá postupu podle § 85 a násl. DŘ, tj. daňové kontrole.

S odvoláním na uvedenou další potřebu vedení dokazování správce daně ve věci vyměřovacího řízení, jehož účelem je stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013, přechází z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly.

Nyní Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Opavě, zahajuje u daňového subjektu Stavba Šafrán s.r.o., DIČ: CZ29391687, daňovou kontrolu podle ustanovení § 87 odst. 1 DŘ, kdy předmětem daňové kontroly jsou:

- *daňová povinnost, přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2013 včetně dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 v neomezeném rozsahu dle ustanovení zákona č. 235/2004 Sb.,*

o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro příslušná zdaňovací období (dále jen ZDPH). [...]

- *daňové povinnosti, daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 v neomezeném rozsahu dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro příslušné zdaňovací období (dále jen ZDP).*

Správce daně požaduje za účelem provedení daňové kontroly předložit za kontrolovaná zdaňovací období zejména:

- *účetní záznamy – data v elektronické podobě v souladu s § 86 odst. 4 DŘ, v návaznosti na § 81 odst. 2 DŘ*
- *účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro kontrolovaná zdaňovací období (hlavní knihu, deník, obratovou předvahu, účtový rozvrh)*
- *inventurní soupisy majetku a závazků*
- *evidenci hmotného a nehmotného majetku včetně inventárních karet majetku*
- *smlouvy mající vliv na daňovou povinnost, nájemní smlouvy, leasingové smlouvy, včetně smluv uzavřených se zahraničními subjekty*
- *pohledávky a závazky statutárních orgánů vůči daňovému subjektu*
- *knihy jízd vozidel včetně technických průkazů vozidel*
- *vnitřní předpisy a směrnice*
- *daňové a účetní doklady, bankovní výpisy*
- *daňovou evidenci pro účely DPH za zdaňovací období leden až listopad 2013*

další doklady a písemnosti mající vliv na výši daňové povinnosti dle požadavků správce daně.“

[39] S ohledem na obsah shora uvedené rozsáhlé citace nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než konstatovat, že nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že jí nebyl sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností. Stejně tak se zdejší soud neztotožňuje ani se závěrem krajského soudu, že daňová kontrola byla zahájena až dne 30. 5. 2014, neboť má za to, že všechny zákonem předepsané náležitosti pro zahájení daňové kontroly byly naplněny již v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 5. 2014. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že v protokolu je jasné stanoven předmět daňové kontroly (vymezený příslušným daňovým řízením a zdaňovacími obdobími), a současně z něj plyne, že správce daně začal činit kroky ke zjištění daňové povinnosti (uvedením výčtu podkladů, jež budou od stěžovatelky v průběhu daňové kontroly požadovány – srov. též odst. [35] – [36] tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud je nicméně přesvědčen rovněž o tom, že z výše citovaného vymezení lze zcela nepochybně dovodit také rozsah zahájené daňové kontroly. Ačkoli na první pohled se může jevit (a to zejména s ohledem na předposlední odstavec citovaného textu), že úmyslem správce daně bylo zahájit daňovou kontrolu pro předmětná zdaňovací období v neomezeném rozsahu, z kontextu předcházející částí protokolu o zahájení daňové kontroly je zřejmé, že smyslem daňové kontroly je pokračování v odstraňování pochybností týkajících se jednak použití přijatých zdanitelných plnění stěžovatelky a následně též úplnosti jejích uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně tento postup rovněž náležitě odůvodnil, a to nepředložením veškerých požadovaných podkladů ze strany stěžovatelky v dosavadním průběhu řízení, čímž správci daně nebylo umožněno hodnotit důkazní prostředky a dospět k případnému závěru, zda jeho pochybnosti byly vyvráceny či nikoliv. Je sice pravdou že ve vyrozumění správce daně k probíhající daňové kontrole ze dne 30. 5. 2014, č. j. 2135180/14/3216-05402-801142 (viz

pokračování

č. l. 2 správního spisu v části „Daňová kontrola“), byly některé přetrvávající pochybnosti částečně konkretizovány, tato skutečnost však dle názoru Nejvyššího správního soudu nemůže ničeho změnit na tom, že rozsah daňové kontroly byl dostatečně určitě vymezen již v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 20. 5. 2014.

[40] Z obsahu správního spisu přitom plyne, že správce daně v průběhu daňové kontroly fakticky činil pouze kroky vedoucí k odstranění pochybností přetrvávajících po skončení postupu k odstranění pochybností a vymezených v protokolu o zahájení daňové kontroly (tato skutečnost je patrná např. ze sdělení správce daně k dotazům zplnomocněného zástupce daňového subjektu ze dne 18. 7. 2014, č. j. 2406415/14/3216-05402-801142, žádosti o poskytnutí informací ze dne 2. 7. 2014, č. j. 2329798/14/3216-05402-801142, nebo též z výzvy k prokázání skutečností ze dne 15. 12. 2014, č. j. 3250024/14/3216-60561-803644, založeno na č. l. 20, 33 a 43 správního spisu v části „Daňová kontrola“). Správci daně tak na jedné straně lze vytknout drobné pochybení, pokud v protokolu uvedl, že daňová kontrola se zahajuje pro příslušná zdaňovací období v neomezeném rozsahu (ačkoli tomu tak nebylo), avšak na straně druhé nutno současně konstatovat, že toto pochybení nemá na zákonnost probíhající kontroly žádný vliv.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[41] S ohledem na shora popsané důvody dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační námitky stěžovatelky nejsou způsobilé zpochybnit závěry krajského soudu o zákonnosti průběhu postupu k odstranění pochybností, resp. zahájení daňové kontroly. Vycházejí z právního názoru vysloveného ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65 (viz odst. [21] tohoto rozsudku), nezbývá než konstatovat, že v posuzovaném případě nebyla splněna 3. podmínka vyplývající z ustanovení § 82 s. ř. s., spočívající v nezákonné povaze zásahu žalovaného. Nejvyšší správní soud proto, aniž by musel zkoumat splnění ostatních podmínek, shledal kasační stížnost nedůvodnou a v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. ji zamítl.

[42] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 téhož zákona. Jelikož stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovaný náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepožadoval.

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

V Brně dne 22. prosince 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu