



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Petra Šuránka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **V. M.**, zastoupeného Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj** se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě na určení nezákonnosti zásahu správního orgánu, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 11. 5. 2015, č. j. 52 Af 55/2015 - 57,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen "stěžovatel") podal řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014, ve kterém od základu daně tvořeného výlučně příjmy ze závislé činnosti odečetl mj. částku úroků vynaložených na úvěry na financování bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to ve výši 18.357 Kč; dále uplatnil daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti ve smyslu § 35c zákona o daních z příjmů, a to v částce 13.404 Kč. Přílohou daňového přiznání byla mj. dvě potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti vystavená zaměstnavateli žalobce, z nichž vyplynulo, že žalobce daňové zvýhodnění na vyživované dítě v roce 2014 neuplatňoval, a dvě potvrzení stavební spořitelny o výši zaplacených úroků z překlenovacích úvěrů na bytové potřeby, v nichž nebyla identifikována nemovitost, k níž se tyto úvěry vztahovaly.

Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen "žalovaný"), poté, co z výpisu z evidence obyvatel zjistil, že uplatněné dítě, stejně jako jeho matka (spoludlužnice z překlenovacích úvěrů) má evidováno bydliště na jiné adrese než žalobce, a po předchozí neúspěšné neformální komunikaci prostřednictvím textové zprávy a telefonu, zahájil výzvou ze dne 24. 7. 2015, č. j. 1123835/15/2809-50522-602604, (dále jen „sporná výzva“) postup k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"). Ve výzvě žalovaný konstatoval, že má pochybnosti o průkaznosti a pravdivosti údajů v daňovém přiznání, a to konkrétně o oprávněnosti uplatnění odečtu úroků a daňového zvýhodnění na vyživované dítě.

Žalovaný žalobce vyzval, aby se ve lhůtě 30 dnů od doručení výzvy „*k pochybnostem správce daně ohledně údajů jím uvedených v tvrzení vyjádřil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil, pravdivost údajů prokázal a také aby předložil následující důkazní prostředky prokazující oprávněnost uplatnění nezdánitelné části základu daně (úroky z úvěrů) a daňového zvýhodnění na vyživované dítě:*

- *úvěrové smlouvy v písemné formě vztahující se k uplatněné nezdánitelné části základu daně (úroky z úvěrů) podle ustanovení § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů (v případě, že smlouvy nejsou v písemné formě, vyznačil obsah smluv uzavřených jinou než písemnou formou),*
- *úřední doklad prokazující totožnost dítěte, příbuzenský nebo jiný vztah s dítětem, důkazní prostředek prokazující soužití s dítětem ve společně hospodařící domácnosti,*
- *další důkazní prostředky (shora správcem daně neuvedené) tak, aby došlo k odstranění pochybností správce daně.“*

V odůvodnění výzvy pak žalovaný poukázal mj. na to, že potvrzení stavební spořitelny „*neobsahují veškeré informace potřebné pro správné posouzení nároku na uplatnění uvedené nezdánitelné části základu daně a protože tato položka dosud nebyla daňovým subjektem uplatněna, správce daně nemůže čerpat ani z údajů vedených ve spise daňového subjektu.*“ Ve vztahu k daňovému zvýhodnění na vyživované dítě žalovaný zmínil, že domácností se ve smyslu § 21e zákona o daních z příjmů rozumí společenství fyzických osob, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby. „*Protože k prokázání nároku na daňové zvýhodnění daňový subjekt k tvrzení nepředložil žádné důkazní prostředky, nelze v tomto případě odvodit, zda byla splněna podmínka, že dítě, na které bylo uplatněno daňové zvýhodnění žije v domácnosti vymezené dle ustanovení § 21e zákona o daních z příjmů.*“ Konečně pak žalovaný žalobci připomenul, že nebyl povinen podávat daňové přiznání, neboť mohl podle § 38ch zákona o daních z příjmů požádat o provedení ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění u plátce daně.

Stěžovatel napadl výzvu stížností proti postupu správce daně podle § 261 odst. 1 daňového řádu (tu žalovaný vyrozuměním ze dne 19. 8. 2015 vyhodnotil jako nepřipustnou) a následně žádostí o přešetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu, kterou Odvolací finanční ředitelství ve vyrozumění ze dne 19. 10. 2015 sice vyhodnotilo jako „důvodnou“ (podaná stížnost totiž byla přípustná), avšak v rámci meritorního vypořádání námitek proti sporné výzvě žalobci nedalo za pravdu.

Věcně na spornou výzvu žalobce reagoval pouze odkazem žalovaného na důkazní prostředky, jež si má obstarat sám, což žalovaný nakonec též učinil formou dotazů na

pokračování

stavební spořitelnu, úřad práce, obec V. a starostu H. H.. Z odpovědí vyplynulo, že úvěry byly poskytnuty na modernizaci domu v H. H. a že tento dům je již částečně obydlen žalobcem, jeho přítelkyní a jejím dítětem (ve vztahu k němuž žalobce uplatňoval daňové zvýhodnění). Platebním výměrem ze dne 5. 10. 2015 proto žalovaný daň z příjmu fyzických osob žalobci vyměřil v souladu s údaji v podaném daňovém přiznání.

Stěžovatel podal dne 21. 12. 2015 u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného a domáhal se určení, že

- „pokyn/příkaz správce daně k předložení úvěrových smluv v písemné podobě, s odkazem na ustanovení § 89 DŘ, mimo to i společně s tím, bez sdělení konkrétních pochybností, byl nezákonným zásahem správního orgánu,
- pokyn/příkaz správce daně k předložení dokladu prokazujícího totožnost dítěte, příbuzenský nebo jiný vztah s dítětem, s odkazem na ustanovení § 89 DŘ, mimo to i společně s tím, bez sdělení konkrétních pochybností, byl nezákonným zásahem správního orgánu,
- [sporná výzva] vydaná s odkazem na ustanovení § 89 DŘ, neuvádějící konkrétní pochybnosti, byla nezákonným zásahem správního orgánu.“

Stěžovatel v žalobě namítal, že výzva byla nekonkrétní, neboť v ní nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti (tj. proč je třeba údaje v přiznání doložit) a že mu do dnešního dne „není známo, jaké pochybnosti měl správce daně o oprávněnosti daňového zvýhodnění, ani kdy tyto pochybnosti vznikly, přiznal-li mu tentýž správce daně daňové zvýhodnění v předcházejícím roce“. Dle žalobce navíc nelze výzvou k odstranění pochybností daňovým subjektům ukládat předkládání nějakých konkrétně určených dokumentů (zvláště když si je žalovaný mohl obstarat i bez pomoci žalobce). Dle žalobce žalovaný postupoval nezákonně, nehospodárně a „v rozporu se zásadou rovného zacházení“.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 11. 5. 2015, č. j. 52 Af 55/2015 – 57 (dále jen „napadený rozsudek“). Dospěl k závěru, že výzva stěžovatele na jeho právech přímo nijak nekrátí, neboť není přímo vynutitelná a její nerespektování nevystavuje daňový subjekt riziku „sankce“. Ostatně stěžovatel ani nespecifikoval, jak konkrétně měla sporná výzva zasáhnout do jeho právní sféry. Případnému navazujícímu vyměření daně nebo uložení pořádkové pokuty se lze bránit v daňovém řízení a následně žalobou podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem totiž podle krajského soudu nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení. Jen výjimečně by taková výzva mohla vykazovat znaky nezákonného zásahu, pokud by byla šikanózní nebo by směřovala k doložení skutečností pro řízení zcela irrelevantních. Žalovaný navíc konkrétní pochybnosti zdůvodnil v druhém a třetím odstavci odůvodnění sporné výzvy a z této výzvy muselo být průměrnému jedinci zřejmé, o jaké pochybnosti jde. Samotnou výzvou přitom žalovaný stěžovatele pouze vyzval k prokázání jím tvrzených skutečností ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, protože potřebné podklady nemohl získat z vlastní úřední evidence (úvěrové smlouvy, z nichž by vyplynula totožnost úvěrované nemovitosti; doklad o vztahu stěžovatele k dítěti a o vedení společné domácnosti potřebný s ohledem na odlišné místo trvalého pobytu stěžovatele a dítěte). Tento postup přitom krajský soud považoval za profesionální a hospodárný,

naopak stěžovatelův postup vedl k prodloužení řízení. Námitku nerovného přístupu k daňovým subjektům pak krajský soud odmítl jako pouhou ničím nedoloženou spekulaci.

Proti napadenému rozsudku podal stěžovatel včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., v níž se domáhal jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatel s citací z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58, poukázal na to, že v současnosti není sporu o tom, že daňová kontrola může být nezákonným zásahem, a vyjádřil podiv nad až nepřiměřenou aktivitou krajského soudu při obhajobě postupu žalovaného. Stěžovatel nejprve přdestřel, že vychází z toho, že daňové subjekty podávají množství různých daňových tvrzení a správce daně nejčastěji stanoví daň bez prověřování jejich správnosti (např. silniční daň na základě přiznání vyměří i bez předložení technického průkazu vozidla, daň z nemovitých věcí i bez doložení stavebních plánů nemovité věci). Pro vyměření daně tak stačí řádně vyplnit daňové přiznání. Tím stěžovatel nepopírá oprávnění správce daně konkrétní údaj zpochybnit a žádat prokázání uváděné hodnoty, avšak k tomu může dojít jen způsobem a v mezích, které příslušné předpisy stanoví.

Neformální komunikace podle stěžovatele přitom nemá své opodstatnění pro jakousi „předkontrolu údajů“, ta je přílehlá k odstraňování drobných vad. Selektivní výběr, při němž správce daně požaduje prokázání správnosti tvrzených údajů předem jen ve vztahu k některým daňovým přiznáním, nemá podle stěžovatele zákonnou oporu. Pokud tedy žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností, byl povinen ve sporné výzvě uvést konkrétní pochybnosti. Krajskému soudu v té souvislosti vytkl, že se opomněl vypořádat s jeho námitkami proti tomu, že není zřejmé, kdy a proč pochybnosti správci daně v tomto případě vznikly, zejména když v roce předcházejícím bylo daňové zvýhodnění na totožné nezletilé dítě tímtež správcem daně akceptováno. Podle stěžovatele je soudy setrvale zaměňováno sdělení pochybností o konkrétních údajích se sdělením konkrétních pochybností. Stěžovatel namítá, že podal bezvadné daňové tvrzení, včetně všech vyžadovaných příloh. Žalovaný v dané věci nezahájil daňovou kontrolu, ale vydal spornou výzvu, která však označovala jen konkrétní údaje, o nichž má správce daně (jakési) pochybnosti. Ve sporné výzvě není nic o rozdílném bydlišti a podle stěžovatele tato skutečnost úředním osobám vydávajícím výzvu v té době nebyla známa.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Samotnou kasační stížnost přitom Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, byť ne se vším, co krajský soud v napadeném rozsudku uvádí, se lze ztotožnit.

Podle § 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

pokračování

pochybností. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

Účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu a další souvislosti vyložil Nejvyšší správní soud ve své bohaté judikatuře (srov. rozsudky ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, a ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61). Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který může správce daně užít jen tehdy, má-li 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; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že některé postupy v rámci vyměřovacího řízení, jako je právě postup k odstranění pochybností, mají charakter samotného zásahu do práv daňového subjektu, a je tedy třeba je řešit již v průběhu řízení o vyměření daně, nikoliv až v rámci opravného prostředku proti platebnímu výměru. Jinými slovy, pro možnost obrany není třeba čekat, až bude po nezákonném postupu vydán platební výměr, bude-li vůbec vydán (viz např. rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 40/2015 - 36, nebo ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 - 22).

Tento závěr byl v poslední době potvrzen i rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, který ve vztahu k daňové kontrole, která představuje vedle postupu k odstranění pochybností jeden z alternativních postupů uplatňovaných v rámci daňového řízení, konstatoval, že „[p]ostupy se od řízení liší povahou svých případných zásahů do právní sféry daňového subjektu. Postupy se právní sféry daňového subjektu dotýkají již samy o sobě tím, že jsou správcem daně prováděny, jakkoli konkrétní povaha a závažnost dopadů provádění postupů může být případ od případu velmi různá – někdy provádění daňové kontroly nemusí daňový subjekt fakticky nijak výrazně pocítit. (...) Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt

oprávněně zásahovou žalobou brojí proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. (...) Je proto nutno důsledně rozlišovat mezi dvěma typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinností jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. (...) Z odlišnosti typových předmětů řízení u zásahové žaloby a u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, týkají-li se obě řízení v určitém ohledu daňové kontroly, je patrné, že oba prostředky soudní ochrany jsou žalobci k dispozici vedle sebe (v praxi však z časového hlediska bude obvykle zásahová žaloba předcházet žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s.), neboť každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu.“

Překročí-li správce daně zákonný rámec pro postup k odstranění pochybností, zasahuje do subjektivního veřejného práva daňového subjektu na to, aby nebyl ve své autonomii omezován kroky správního orgánu jinak, než jak stanoví zákon. Daňový subjekt má vůči správci daně právo, aby správce daně využíval postupu k odstranění pochybností pouze k účelům, ke kterým tento procesní nástroj slouží. Správce daně nesmí svévolně zaměňovat jednotlivé procesní instituty s procesními instituty jinými (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, odst. 39).

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikovaném pod č. 1729/2008 Sb. NSS, zdůraznil, že kontrolní oprávnění správce daně mohou být uplatňována jen za podmínek, které stanoví zákon, a způsobem, jenž odpovídá smyslu a účelu příslušných zákonných ustanovení. Z citovaného usnesení rozšířeného senátu také jednoznačně vyplývá, že prostřednictvím postupu k odstranění pochybností správce daně nemůže daňové subjekty namátkově kontrolovat. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje konkrétní a skutkovými okolnostmi podložená pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti uložené správcem daně.

S ohledem na uvedené tak Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s východiskem krajského soudu, že stěžovatel nemohl být spornou výzvou dotčen. Stěžovatel totiž byl spornou výzvou přímo zasažen v tom smyslu, že pod hrozbou eventuálního kontumačního výsledku daňového řízení (srov. ustanovení § 90 odst. 4 daňového řádu, které umožňuje správci daně stanovit v případě nedostatku součinnosti daňovému subjektu daň podle pomůcek, a omezení následného přezkumu takového rozhodnutí v § 114 odst. 4 daňového řádu – s obdobnými dopady i pro soudní přezkum – jen na splnění předpokladů pro použití pomůcek a na zhodnocení jejich přiměřenosti) byl ve vlastním zájmu nucen vynakládat úsilí na shromáždění a předložení odpovídajících důkazních prostředků, resp. bylo vynucováno poskytování informací osobního charakteru (např. kde a s kým žije ve společné domácnosti). Jakkoliv je jasné, že rozsah vyžadovaných důkazních prostředků a námaha spojená s jejich shromážděním by v případě žalobce byly (oproti prověřování určitého typu transakcí např. u podnikatelského subjektu) v podstatě minimální, takže by nebylo možné bez dalšího vyloučit např. aplikaci zásady *de minimis non curat praetor* (malíčkostmi se soudce nezabývá), poskytování informací o soukromí osoby standardně za dostatečně významný zásah z hlediska soudní ochrany považováno je, a to o to více, týká-li se daňového subjektu vykonávajícího pouze závislou činnost (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 10. 2011, sp. zn. IV. ÚS 295/08). Bylo tedy třeba přinejmenším zkoumat, zda žalovaný při výkonu své pravomoci respektoval ochranu základních práv stěžovatele, v

pokračování

daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též tzv. informační autonomie jednotlivce, a zda při výkonu své pravomoci nevybočil z mezí, jež mu stanoví daňový řád.

Daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na konkrétnost pochybností, ve snaze zdokonalit předchozí úpravu vytýkácího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikovaným pod č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení dle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkácího řízení (resp. dnes postupu k odstranění pochybností). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytýkácího řízení nejsou dány. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti.

Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle.

Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Analýzy mohou být založeny například na sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

Lze shrnout, že předmět vytýkácího řízení (například na rozdíl od daňové kontroly) je podle rozšířeného senátu vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně – jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt je povinen na tyto výzvy reagovat, resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění těmto výzvám. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt pouze k vysvětlení údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání. Taková výzva postrádá uvedení konkrétních skutkových důvodů, na nichž jsou pochybnosti založeny.

Stěžovatelem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58, v této souvislosti též konstatuje, že z výzvy musí být zřejmé, proč pochybnosti vznikly a v čem spočívají. Podotýká též, že není pochopitelně vyloučeno, že plnění uskutečněná či přijatá v jednom zdaňovacím období mohou určitým způsobem souviset s plněními vztahujícími se k jinému zdaňovacímu období.

Požadavek na konkrétnost výzvy souvisí také se smyslem a účelem předmětného postupu při správě daní. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, které brání řádnému stanovení daně. Jedná se o procesní prostředek sloužící k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. Hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány jeho vlastním legislativním rámcem, vyplývajícím z § 89 a § 90 daňového řádu. Zákonodárce současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být 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 (viz např. rozsudky ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014).

Výše popsané charakteristiky podstatně odlišují postup k odstranění pochybností od daňové kontroly, která je klasickým daňovým mechanismem, s jehož pomocí má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností daňových subjektů a okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Správce daně může zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti a zamýšlí pouze namátkově prověřit informace uvedené v daňových tvrzeních (viz např. rozsudek ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 26, č. 3175/2015 Sb. NSS, srov. také stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, č. 368/2011 Sb.). Postup k odstranění pochybností proto nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou (viz rozsudek ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS).

V nyní posuzovaném případě však Nejvyšší správní soud nemá za to, že by žalovaný aplikoval svou pravomoc prostřednictvím sporné výzvy v rozporu se shora vytyčenými kritérii. Nelze sice souhlasit se závěry krajského soudu, že by sporná výzva byla zcela bezvadná, nicméně její nedostatky nedosahují takového stupně, aby si vyžadovaly konstatování její nezákonnosti. V návaznosti na argumentaci uplatněnou v kasační stížnosti musí především Nejvyšší správní soud podotknout, že ve smyslu § 89 daňového řádu musí výzva k odstranění pochybností identifikovat konkrétní pochybnost (např. o průkaznosti daňového tvrzení), a to tím způsobem, aby daňový subjekt mj. pravdivost údajů prokázal a předložil potřebné důkazní prostředky.

Sporná výzva zcela jasně identifikovala daňová tvrzení, o nichž měl žalovaný pochybnost (nezdanitelná část základu daně odůvodněná úroky ze stavebního spoření, částka daňového zvýhodnění na vyživované dítě), jednoznačně identifikovala i povahu pochybností správce daně (nedostatečná průkaznost těchto tvrzení – a tím i zpochybnění jejich správnosti, resp. pravdivosti – daná tím, že předložené přílohy daňového přiznání, stejně jako další podklady dostupné v daňovém spise, neumožňovaly správci daně ověřit naplnění zákonných podmínek pro uplatnění těchto daňových výhod).

Sporná výzva do jisté míry odpovídala i na otázku, jaká konkrétní okolnost není prokázána, protože v ní byl stěžovatel upozorněn na nemožnost ověření, zda uplatněné dítě skutečně žije se stěžovatelem ve společné domácnosti. Stěžovatel má sice pravdu v tom,

pokračování

že se ve sporné výzvě nic o odlišném bydlišti nepíše, to by však v situaci, kdy existence společné domácnosti nebyla prokazována jakýmkoliv dokladem, bylo již nadbytečné (jednalo by se o vysvětlení pochybností o pravdivosti daňového tvrzení, zde však byla primárně vyslovována pochybnost o jeho průkaznosti). Ze sporné výzvy však již nevyplývá, co konkrétně žalovaný považoval za potřebné prokázat ve vztahu k uplatněným úrokům ze stavebního spoření – zde se sporná výzva omezila pouze na naprosto neurčité prohlášení, že nebyly prokázány „*veškeré informace potřebné pro správné posouzení nároku*“, jež sama o sobě neumožňovala stěžovateli identifikovat, co konkrétně po něm správce daně požaduje prokázat. Tento nedostatek však Nejvyšší správní soud považuje za vyvážený tím, že žalovaný výslovně ve výzvě označil vhodný a pro stěžovatele nepochybně bez problému dostupný důkazní prostředek v podobě úvěrových smluv, jehož předložením (jak potvrdil pozdější vývoj vyměřovacího řízení) by došlo bez dalšího k odstranění dané pochybnosti, jejíž povahu bylo navíc možné přibližně dovodit z hypotézy právní normy, konkrétně z § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Pokud stěžovatel zdůrazňuje otázku „proč“ správci daně pochybnost vznikla, tato otázka je v odůvodnění sporné výzvy zodpovězena poukazem na nedostatečnost podkladů. To též odpovídá obsahu předloženého daňového spisu. Má-li ovšem stěžovatel představu, že správce daně by měl ve skutečnosti sdělovat, proč nevěří bez dalšího jeho prostému daňovému tvrzení, Nejvyšší správní soud se s ním neztotožňuje.

Předně je třeba poukázat na ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, které daňový subjekt zatěžuje důkazním břemenem ve vztahu ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. V tomto směru, chtěl-li stěžovatel snížit svůj základ daně, resp. daňovou povinnost o rozporované částky, byl povinen je v daňovém přiznání uvést, a proto byl povinen oprávněnost jejich uplatnění na výzvu správce daně i prokázat.

Tomu předchází povinnost stanovená správci daně v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud tedy správce daně chce při snaze o správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) vést detailní dokazování nad rámec údajů plynoucích z účetních záznamů či obdobných evidencí daňového subjektu, je povinen nejdříve sdělit, proč podle jeho názoru taková evidence není dostačující – potud lze tedy požadovat i vyjádření ve výzvě k odstranění pochybností, hodlá-li správce daně jít cestou postupu k odstranění pochybností.

Takto lze také chápat požadavek vyřčený ve stěžovatelem odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58, že z výzvy musí být zřejmé skutkové okolnosti, z nichž vyplývá, proč pochybnosti vznikly a v čem spočívají. Povinnost uvádět, proč správci daně pochybnost vznikla (natožpak dokonce, kdy mu vznikla), totiž přímo z § 89 daňového řádu nevyplývá, ustanovení § 89 odst. 2 pouze klade důraz na to, aby daňový subjekt z výzvy mohl bez obtíží zjistit, co se po něm žádá a v jakém směru má napnout svoji procesní aktivitu. Skutečnost, že správce daně není oprávněn ve výzvě jen poukázat na chybějící důkaz vztahující se k daňovému tvrzení daňového subjektu (ve zmiňované věci šlo o vykázané odpočty na dani z přidané hodnoty), by tak bylo možné dovozovat spíše až v souvislosti s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které vytváří určitou dílčí bariéru pro procesní postup správce daně.

Potřebu vysvětlit, proč je požadováno prokázání určité skutečnosti, by vedle toho bylo možné dovodit i tam, kde již daňový subjekt důkazní prostředky předložil. V takovém případě z požadavku na určitost a srozumitelnost výzvy pro daňový subjekt ve smyslu § 89 odst. 2 daňového řádu lze dovodit, že daňovému subjektu je nutné sdělit, např. že z předložené listiny určitá dílčí skutečnost nevyplývá (tj. že dokládá jiné okolnosti, ne však – konkrétně označenou – okolnost, která je předmětem zájmu správce daně), nebo že z určitého – opět konkrétně označeného – důvodu ji správce daně považuje např. za nevěrohodnou, nepravdivou apod.

Skutkové okolnosti daného případu se však od situace stěžovatele značně odlišují. Nejde jen o to, že v odkazovaném rozsudku šlo o uplatňování daně z přidané hodnoty (což by samo o sobě aplikovatelnost výkladu daňového řádu jako obecného procesního právního předpisu nevyklučovalo), ale především o to, že stěžovatel nebyl povinen žádnou evidenci v souvislosti s výkonem závislé činnosti vést, tudíž omezení správce daně plynoucí z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se zde nemohlo projevit. Stěžovatel ani k daným skutečnostem žádné doklady nepředložil (s výjimkou potvrzení o zaplacených úrocích z překlenovacích úvěrů, ve vztahu k němuž byla sporná výzva vskutku do jisté míry deficitní a obstála jen díky přesnému označení požadovaného důkazního prostředku). Správci daně tak nic nebránilo stěžovatele v rámci sporné výzvy vyzvat k prokázání rozhodných skutečností pro jím uplatněné daňové zvýhodnění či nezdanitelné částky základu daně, pokud jasně poukázal na dosud nepředložené důkazy o oprávněnosti jejich uplatnění.

Na to nemá žádný vliv ani skutečnost, že žalovaný dle tvrzení stěžovatele takovou výzvu neuplatnil ve vztahu k předchozímu zdaňovacímu období. Nižší důslednost správce daně při zjišťování daňové povinnosti v minulosti (stejně jako např. eventuální předchozí nezákonná správní praxe) jej nemůže omezovat *pro futuro* v řádném plnění jeho zákonných povinností při správě daní. Lze si nanejvýš představit spíše opačný vztah, kdy úspěšné ověření potřebných skutečností v minulém zdaňovacím období může vytvářet překážku pro opětovné vedení postupu k odstranění pochybností o shodných skutečnostech za další zdaňovací období (taková výzva by totiž mohla mít podle okolností šikanózní povahu a konstituovat nezákonný zásah do práv daňového subjektu).

Pokud pak ve vztahu k těmto otázkám stěžovatel namítal, že je krajský soud v napadeném rozsudku detailně nevypořádal, Nejvyšší správní soud připomíná, že krajský soud svůj rozsudek opíral (byť v této části nesprávně) v první řadě již o to, sporná výzva vůbec nebyla způsobilá zasáhnout do práv stěžovatele. Proto není překvapivé, že vlastní vyhodnocení zákonnosti takové výzvy, vyslovované vlastně jen jako *obiter dictum*, je stručnější. To však nic nemění na tom, že důvody, proč krajský soud shledal spornou výzvu po obsahové stránce za souladnou se zákonem, jsou z napadeného rozsudku jasně patrné (viz rekapitulaci shora), a jeho přezkum dovolují. Ostatně Nejvyšší správní soud již dříve konstatoval, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19).

Ani námitku v zásadě námatkové povahy postupu žalovaného, poukazující na obvyklost postupu, při němž nejsou všechny dílčí okolnosti údajů uváděných v daňových přiznáních pravidelně důkazně ověřovány, a na nevhodnost postupu k odstranění pochybností pro řešení takových otázek, nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou. V první řadě je třeba konstatovat, že daňová kontrola představuje postup, který pravidelně

pokračování

do práv daňového subjektu zasahuje nejvíce, což nutně v souladu se zásadou přiměřenosti znamená, že správce daně by daňovou kontrolu měl zahajovat pouze tam, kde jiné méně zatěžující postupy (včetně postupu k odstranění pochybností) nepřichází do úvahy, popř. jejich předchozí využití ukázalo jejich nedostatečnost či nevhodnost.

Je pravdou, že pro namátkové kontroly je určena právě daňová kontrola, která umožňuje správci daně zkoumat správnost plnění daňových povinností i bez předchozích pochybností ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a zdaňovacímu období. V tomto smyslu však postup k odstranění pochybností zahájený žalovaným namátkový nebyl, neboť žalovaný konkrétní pochybnost vůči stěžovateli (chybějící prokázání konkrétních skutečností) měl. Namátkovost zde spočívala jen v tom, že s ohledem na konstrukci daňového přiznání a jeho obvykle vyžadovaných příloh takové pochybnosti zpravidla panují ve vztahu k většině daňových subjektů, které takové položky ve svém daňovém přiznání uplatňují. To však překážkou uplatnění postupu k odstranění pochybností rozhodně není, neboť zákonné podmínky pro jeho aplikaci v podobě existence konkrétní pochybnosti o průkaznosti tvrzení stěžovatele byly dány.

Co do rozsahu prověřovaných okolností je pak zjevné, že daňová kontrola by byla za daných okolností nadměrně intenzivním prostředkem, neboť pochybnosti správce daně byly relativně úzce vymezené a bylo možné je snadno rozptýlit, jak se ukázalo i v dalším řízení, v němž v poměrně krátké době i přes nedostatečnou spolupráci stěžovatele byly rozhodné skutečnosti ověřeny. Je však zřejmé, že zejména co do otázky, v jaké domácnosti stěžovatel bydlí, a co do doložení úvěrových smluv by bylo v případě jeho spolupráce ještě rychlejší a zkrátilo by dobu čekání stěžovatele na konečné vyměření daně a vrácení daňového přeplatku. Z daňového spisu totiž vyplývá, že správce daně skutečně bydliště stěžovatele a vyživovaného dítěte nejprve neúspěšně ověřoval v obci hlášeného pobytu dítěte (jež též odpovídalo korespondenční adrese stěžovatele na jednom z předložených potvrzení), a teprve následně po negativní odpovědi příslušné obce prověřoval tuto skutečnost dotazem na úřad práce a druhou z v úvahu připadajících obcí. Poskytnutím potřebných informací a listin ze strany stěžovatele by postup k odstranění pochybností mohl trvat ještě kratší dobu.

Lze tedy shrnout, že i přes dílčí nesprávnost některých závěrů krajského soudu Nejvyšší správní soud shledal stížní body uplatněné v kasační stížnosti ve své podstatě nedůvodnými, neboť podstatná část argumentace krajského soudu ob stojí. Napadený rozsudek tak jako celek může obstát, a proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. V dílčí části nesprávnou argumentaci krajského soudu pak Nejvyšší správní soud korigoval v odůvodnění tohoto rozsudku.

Druhým z výroků Nejvyšší správní soud nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků. Stěžovateli s přihlédnutím k § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť nebyl v řízení úspěšný a právo na náhradu nákladů tudíž nemá, procesně úspěšnému žalovanému podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., a to s přihlédnutím k tomu, že mu nad rámec jeho úřední činnosti náklady nevznikly a náklady na vlastní úřední činnost dle ustálené soudní praxe náhradu nezasluhují.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. dubna 2017

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu