



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Ing. J. J.**, zastoupen JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou se sídlem Kodaňská 25, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2014, č. j. 32931/14/5200-20441-706385, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 12. 2018, č. j. 5 Af 11/2015 – 97,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu platebním výměrem ze dne 9. 1. 2013, č. j. 42239/13/2008-24801-101174, vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) za 4. čtvrtletí 2011 podle pomůcek ve výši 0 Kč (oproti původně tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 1.086.140 Kč).

[2] Žalovaný v podstatné části odvolání zamítl a napadený platební výměr potvrdil. Žalovaný pouze změnil návětí výrokové části platebního výměru, aby obsahovalo správný odkaz na úřední záznam o postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 12. 2012 (dále též „úřední záznam o postupu“) a na úřední záznam vyhotovený ve věci postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek ze dne 13. 12. 2012 (dále též „úřední záznam o pomůckách“) a odkaz na zákon „ve znění předpisů platných a účinných pro ověřované období“. Také změnil výši plnění osvobozených od daně na 2.119.513 Kč a vypořádací koeficient na 53 %.

[3] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou u Městského soudu v Praze, který ji zamítl. Konstatoval, že šestinásobné navýšení nadměrného odpočtu oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím představuje dostatečný důvod pro vznik pochybností ve smyslu § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Soud uznal, že výzva k předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání nebyla konkrétní. Nicméně z vyplněního formuláře přiznání k DPH správce daně nedokáže určit přijatá a uskutečněná plnění, která považuje za problematická. Obsah prvotní výzvy je tedy nutně do značné míry obecný. Ve spojení s uvedenou pochybností muselo být žalobci zřejmé, co se po něm požaduje. Z reakce žalobce na výzvu vyplývá, že její obsah správně pochopil (poukázal na mimořádná přijatá zdanitelná plnění z důvodu výstavby komerčního sportovního objektu).

[4] Soud uvedl, že žalobce v průběhu celého daňového řízení své tvrzení o výstavbě nijak neprokázal a správci daně v tomto ohledu i přes zcela konkrétní výzvy nijak neposkytl součinnost. Soud nepřisvědčil námitce, že správce daně výzvou k odstranění pochybností fakticky zahájil a prováděl daňovou kontrolu. Ve výzvě byly sděleny konkrétní pochybnosti, které mají být odstraněny; nešlo o obecnou výzvu k předložení veškerých dokladů vztahujících se k daňovému přiznání. Délka postupu k odstranění pochybností byla primárně způsobena nedostatkem žalobcovy součinnosti. Podle městského soudu byl odkaz na § 89 odst. 1 daňového řádu uvedený ve výzvě zcela dostačující. Výrok byl určitý i ohledně skutečnosti, jaké daňové povinnosti se výzva týká. Výzva byla podepsána oprávněnou úřední osobou. Soud považoval opakované zpochybňování konkrétních osob (zaměstnanců správce daně) za účelové. Veškeré formální náležitosti měla též výzva z 8. 3. 2012.

[5] Městský soud přisvědčil žalobci, že správce daně pochybil, neboť informace o úřední osobě ze dne 19. 4. 2012 nebyla správná a neodpovídala úřednímu záznamu. Toto pochybení však bylo zhojeno dne 6. 6. 2012, kdy se žalobce seznámil se správním spisem, včetně úředního záznamu o úřední osobě. Toto pochybení navíc nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ani platebního výměru. K námitce, že postup k odstranění pochybností byl ukončen nezákonně, neboť úřední záznam o ukončení byl žalobci zaslán těsně před vánočními svátky a patnáctidenní lhůta k podání návrhu na pokračování v dokazování byla fakticky zkrácena na sedm pracovních dní, soud uvedl, že jde o zákonnou lhůtu a správní orgán její délku nemůže měnit podle toho, zda náhodou její běh nepadl na období svátků. V úředním záznamu o ukončení postupu nebylo pro žalobce nic překvapivého. Ke stejnému závěru soud dospěl i ve vztahu k vyřízení stížnosti ze dne 11. 12. 2012.

[6] Městský soud neshledal pochybení spočívající v absenci odkazu na hmotněprávní předpis v platebním výměru. Soud žalobci přisvědčil, že platební výměr nebyl podepsán osobou oprávněnou podle podpisového řádu správce daně. Daňový řád s takovým pochybením žádný konkrétní následek nespojuje (zejména pak nezpůsobuje nicotnost rozhodnutí). Žalovaný neměl možnost platební výměr zrušit a věc vrátit prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení z důvodu, že jej podepsala neoprávněná osoba. Takovou možnost daňový řád nezná. Případnou chybu v tom, kdo platební výměr podepsal, lze tedy napravit pouze tak, že platební výměr k odvolacím námitkám odvolací orgán přezkoumá. Soud nepovažoval za chybné, že platební výměr neobsahuje samostatné odůvodnění, ale pouze odkazuje na úřední záznam o pomůckách.

[7] Podle soudu správce daně nepochybil, pokud ve smyslu § 90 odst. 4 daňového řádu stanovil daň podle pomůcek. Splněny byly i podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu, neboť daň nebylo možno stanovit výlučně na základě dokazování, a to z důvodu absence součinnosti žalobce a neunesení důkazního břemene. Správce daně se dle soudu řádně vypořádal i s fakturami vystavenými společností SPS engineering, s. r. o. (dále též „SPS engineering“). Pokud jde o přihlídnutí k výhodám dle § 98 daňového řádu, tak žalovaný přílehavě žalobci vysvětlil, že se touto otázkou správce daně zabýval, ale žádné výhody nenalezl.

[8] Podle městského soudu neprováděl žalovaný v odvolacím řízení dokazování ani nedospěl k odlišnému právnímu závěru, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalovaný věcně platební výměr, co se týče daňové povinnosti žalobce v předmětném období, potvrdil.

II. Kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) obsáhlou kasační stížnost, v níž požaduje zrušení rozsudku městského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatel zpochybňuje zákonnost zahájení postupu k odstranění pochybností. Výzva ze dne 31. 1. 2012 (dále též „první výzva“) podle něj byla neurčitá a spekulativní, neobsahovala konkrétní pochybnosti. Skutečným cílem výzvy bylo provést daňovou kontrolu, což plyne z rozsahu požadavku správce daně v první výzvě. První výzva nebyla podepsána úřední osobou, neobsahuje tedy základní zákonnou náležitost rozhodnutí. Ve výroku výzvy chyběl odkaz na hmotněprávní předpis, podle kterého správce daně rozhodoval. První výzva obsahuje pouze formální odůvodnění, nijak blíže neosvětluje výrok ve vztahu ke stěžovateli; jedná se o prostý opis zákona. Z důvodu neurčitosti považuje stěžovatel výzvu za nicotnou.

[11] Stěžovateli se nikdy v průběhu řízení nedostalo odpovědi na jeho první vysvětlení (reakci na první výzvu), nebylo mu sděleno, jak se s tvrzeními stěžovatele daňové orgány vypořádaly a proč přetrvávají jejich pochybnosti. I druhá výzva (ze dne 8. 3. 2012) byla nezákonná, neboť neobsahuje informaci o tom, v rámci jakého daňového řízení mají být požadované skutečnosti prokazovány a dle jakého hmotněprávního předpisu. Ani ve druhé

výzvě nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti. Druhou výzvu nepodepsala k tomu oprávněná úřední osoba. Nadto šlo o pracovníci kontrolního, nikoli vyměřovacího oddělení.

[12] Sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností (doručeno dne 20. 12. 2012) neobsahovalo poučení podle § 6 odst. 3 daňového řádu, a to ani o právu podat do 15 dnů návrh na dokazování, ani poučení, že se jedná o prekluzivní lhůtu atd. Téhož dne byl stěžovateli doručen úřední záznam o pomůckách, ve kterém se uvádí, jaké pomůcky správce daně při stanovení daně použil. Úřední záznam, kterým byla daň stanovena dle pomůcek, byl vyhotoven dříve, než se vůbec stěžovatel seznámil s vyřízením stížnosti a také dříve, než byl seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností, tedy dříve, než na sdělený výsledek mohl jakkoliv reagovat. Doručování všech písemností dne 20. 12. 2012 (těsně před vánočními svátky, kterými se z 15 dnů stalo pouze 7 pracovních dnů a jen jediný z nich byl úřední den správce daně), fakticky znemožnilo stěžovateli na písemnosti reagovat.

[13] Stěžovatel namítá, že ve výroku platebního výměru chybí odkaz na účinný hmotněprávní předpis, proto jsou rozhodnutí o odvolání a platební výměr nezákonné, eventuálně nicotné. Správce daně při rozhodování o daňové povinnosti za 4. čtvrtletí roku 2011 odkázal na znění zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném ke dni 9. 1. 2013, své rozhodování tedy založil na neúčinné normě. Platební výměr podepsala Ing. J., která nebyla oprávněnou úřední osobou; platební výměr je proto nezákonný. Stěžovatel namítá, že mu platební výměr nebyl řádně doručen. Finanční úřad má jedinou datovou schránku (ID 7nyn2d9), jako odesílatel platebního výměru však bylo uvedeno územní pracoviště pro Prahu 8 (s ID datové schránky bhbn5b5), které nemá právní subjektivitu. Odůvodnění platebního výměru odkazuje na úřední záznam o pomůckách, se kterým však stěžovatel nebyl řádně seznámen. Žalovaný výrok platebního výměru změnil, stěžovatel však se změnou neseznámil, neposkytl mu přiměřenou lhůtu k doplnění odvolání s ohledem na nové odůvodnění a výrok.

[14] Stěžovatel namítá, že z doručeného úředního záznamu o pomůckách nevyplývají žádné pomůcky, které správce daně použil, ale je zřejmé, že daň byla stanovena dokazováním. Správce daně při stanovení daně podle pomůcek nepřihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají pro stěžovatele výhody. Závěrem stěžovatel namítá, že mu nebylo umožněno vyjádřit se v odvolacím řízení ke změně právnímu názoru.

[15] Celou kasační stížností se pak prolínají námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že kasační argumentace až na výjimky nepřináší oproti žalobní a odvolací argumentaci nic nového. Mimořádný rozsah kasační stížnosti svědčí o její neopodstatněnosti. Stěžovatel ulpívá na tvrzeních o formálních a administrativních nedostacích v postupu správce daně a žalovaného. Žalovaný plně odkazuje na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a odůvodnění napadeného rozsudku. Rozsudek není nepřezkoumatelný. Žalovaný má za to, že argumentace v bodu 100 kasační stížnosti, která částečně směřuje i proti údajně nesprávně stanovenému vypořádacímu koeficientu, je nová, a tedy nepřípustná. Žalovaný závěrem zdůrazňuje, že

stěžovatel byl v průběhu postupu k odstranění pochybností opakovaně vyzýván k uplatnění svých práv, nicméně tak neučinil a neposkytoval v průběhu řízení správci daně potřebnou součinnost. Žalovaný je přesvědčen, že stěžovatelova pasivita by se dala označit za „principiální“, neboť stěžovatel součinnost neposkytoval záměrně. Daňové řízení je přitom založeno na úzké spolupráci daňového subjektu se správcem daně; stěžovatel však tuto koncepci zcela ignoroval.

[17] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Při posuzování kasační stížnosti soud hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas, osobou oprávněnou a řádně zastoupenou, a je tedy projednatelná.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09), či judikatura kasačního soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je i stěžovatelem podaná kasační stížnost (38 stran), která v zásadě ulpívají na detailech a formálních námitkách, které nemohou mít vliv na konečný závěr soudu o důvodnosti návrhu; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení.

[21] Dále Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek netrpí žádnými vadami zakládajícími nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Důvody, které městský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění napadeného rozsudku seznatelné. Soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by městský soud opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Žaloba byla rozsáhlá, obsahovala 20 stran textu a více než 100 odstavců. V takovém případě městský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale postačí, pokud proti žalobě postaví argumentaci, která jako celek vyvrátí všechny uplatněné žalobní námitky, případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Pokud si tedy stěžovatel myslí, že na jeho košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat městský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako byla i stěžovatelova žaloba, by bylo velmi obtížné vytvořit

„přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.

[22] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že stěžovateli se již v předcházejícím řízení (jak před městským soudem, tak před žalovaným) dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jeho námitky. Stěžovatel v kasační stížnosti nepřináší žádné relevantní argumenty, kterými by zpochybňoval vyřčené právní a skutkové závěry. Neshledá-li Nejvyšší správní soud nezákonnost napadeného rozsudku dosahující takové intenzity, která by odůvodňovala jeho kasační zásah, není v žádném případě jeho úkolem opakovat již několikrát vyřčené a pouze tak stěžovateli poskytovat „jinou“ či „lepší“ odpověď na jeho námitky.

III.a) Postup k odstranění pochybností

[23] Podle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že: *„[M]á-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. (2) 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.“*

[24] Otázkou náležitostí výzvy k odstranění pochybností se judikatura zabývala opakovaně (např. rozsudek ze dne 19. 7. 2018, č. j. 6 Afs 407/2017 - 37, či ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 119/2016 - 23 a ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Afs 82/2013 - 38). Vychází ze závěrů usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS: *„Ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být 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.“* Byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení podle předchozí právní úpravy, dají se beze zbytku použít i na výzvu podle § 89 daňového řádu, neboť jsou to srovnatelné instituty.

[25] V nyní souzené věci správce daně ve výzvě uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání k dani z přidané hodnoty podaného dne 25. 1. 2012 za 4. čtvrtletí 2011, neboť se částka vykázaného nadměrného odpočtu značně odlišuje od daňové povinnosti, kterou běžně přiznáváte. Správce daně stěžovatele vyzval k odstranění pochybností předložením evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období - originály všech písemností, které se vztahují k dotčenému dokladu (dotčeným dokladům), zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení.

[26] Soud konstatuje, že výzva, na jejímž základu byl zahájen postup k odstranění pochybností, odpovídá shora citovaným judikatorním požadavkům. Obsahuje dostatečně konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně (nadměrný odpočet odlišující se od běžné daňové povinnosti). Vydání výzvy nebylo výrazem libovůle správního orgánu, ale mělo své opodstatnění v konkrétních skutkových okolnostech. Správce daně provedl analýzu spočívající v porovnání údajů uvedených v daňových přiznáních k DPH za předchozích 26 zdaňovacích období a srovnal je s dotčeným daňovým přiznáním (tato analýza je součástí správního spisu, viz č.l. 2 a dokumenty připojené k první výzvě). Pochybnosti správce daně tak měly racionální základ. Uvedenou pochybnost (nestandardní výše nadměrného odpočtu či zdanitelných plnění oproti předcházejícím zdaňovací obdobím) pak za dostatečnou pro vydání výzvy k odstranění pochybností ostatně považuje též judikatura (srov. např. rozsudek ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 – 35, či ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 – 58, bod 41, a jiné); soud na ni proto v podrobnostech odkazuje.

[27] Závěry městského soudu stran konkrétnosti výzvy nejsou vnitřně rozporné. Městský soud konstatoval, že výzva byla formulována obecně v části vyzývající stěžovatele k předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a dalších důkazních prostředků. Současně však zdůraznil, že z vyplněného formuláře přiznání k DPH správce daně nedokáže určit konkrétní přijatá a uskutečněná plnění, která považuje za problematická. Soud se s touto úvahou ztotožňuje. Míra precizace výzvy ve vztahu k požadavku na předložení určitých důkazních prostředků bude vždy záviset na charakteru pochybnosti, pro kterou je výzva vydávána. Někdy může jít toliko o jeden dokument (např. potvrzení o studiu, čestné prohlášení), jindy bude určitá pochybnost vyvolávat nutnost předložení většího množství dokumentů, které nebude možno již ve výzvě přesně konkretizovat (viz nyní souzená věc). Podstatné je, aby formulace výzvy byla srozumitelná a umožňovala daňovému subjektu podání konkrétní odpovědi či předložení (označení) konkrétních důkazních prostředků.

[28] Tomuto požadavku výzva k odstranění pochybností dostála. Požadavek formulovaný ve výzvě směřoval k objasnění jedné konkrétní skutečnosti – výše nadměrného odpočtu. Soudu není zřejmé, jak jinak, než předložením evidence dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním, by bylo možno unést primární důkazní břemeno daňového subjektu ve vztahu k nadměrnému odpočtu, který daňový subjekt tvrdí v daňovém přiznání. Je možno doplnit, že výzvu k předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, podkladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním za určité zdaňovací období a dalších účetních dokladů považoval za dostatečně konkrétní též např. v rozsudku ze dne 20. 12. 2018, č. j. 2 Afs 9/2018 - 38. Není tedy důvodná ani námitka, že výzva byla z důvodu své neurčitosti nicotná a nedostatečně odůvodněná.

[29] Námitka, že správce daně vedením postupu k odstranění pochybnosti zastíral faktické provádění daňové kontroly, není důvodná. V dané věci se správce daně snažil výzvou odstranit konkrétní pochybnosti, která mu ve vztahu ke stěžovatelově daňové povinnosti vyvstala. Na rozdíl od daňové kontroly zde tedy scházel předpoklad procesně

komplikovaného, rozsáhlého a časově náročného dokazování (srov. rozsudek ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 – 41). Naopak šlo o pochybnost, která mohla být velmi jednoduše vysvětlena logickými a ekonomicky zcela legitimními důvody, rychlou a přímou komunikací se správcem daně, bez nutnosti složitějšího prověřování. Za takové situace je vhodným procesním nástrojem právě postup k odstranění pochybností. Pokud správce daně zvolil tento postup, plně podle názoru soudu šetřil jeho podstatu a cíle (blíže viz rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, bod 27) a postupoval v souladu s principem minimalizace zásahů veřejné moci. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, které 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 (rozsudek ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61, č. 3091/2014 Sb. NSS). Povinností správce daně před zahájením postupu k odstranění pochybností tedy nebylo provést místní šetření, jak mylně argumentuje stěžovatel.

[30] Nejvyšší správní soud považuje odkaz na § 89 odst. 1 daňového řádu ve smyslu § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu za dostačující. V úvodu výzvy správce daně uvedl, že se vztahuje k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2011. Stěžovatel tak nemohl mít žádné pochyby o tom, ke které jeho daňové povinnosti se výzva vztahuje. Neuvedení výslovného odkazu na zákon o dani z přidané hodnoty tak nemohlo mít vliv na zákonnost zahájení postupu k odstranění pochybností. Ostatně v reakci na první výzvu stěžovatel uvedl, že v předmětném období správně uplatnil nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Je tedy zjevné, že nemohl mít nejasnosti v tom, jaké jeho daňové povinnosti se výzva týká. Stejně tak z obsahu spisu vyplývá, že výzva byla podepsána oprávněnou úřední osobou – referentkou, která podle podpisového řádu Finančního úřadu pro Prahu 8 (ve spojení s podpisovým řádem Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu a s organizačním řádem územních finančních orgánů) byla úřední osobou oprávněnou k podpisu výzev k odstranění pochybností (k tomu podrobně s. 22 - 24 rozhodnutí žalovaného). Podpisový řád Finančního úřadu pro Prahu 8 je součástí odvolacího správního spisu; není tedy pravdou, že se s ním stěžovatel nemohl seznámit.

[31] K námitkám týkajícím se průběhu postupu k odstranění pochybností soud uvádí, že stěžovatel dostal odpověď na svou reakci na první výzvu, a to několikrát. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 3. 2012 stěžovateli sdělil, že jeho vyjádření ze dne 28. 2. 2012 pochybnosti neodstranilo, neboť neprokázalo splnění podmínek podle § 73 a § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Stejnou informaci správce daně stěžovateli sdělil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 9. 2012, v rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty ze dne 24. 10. 2012, úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 12. 2012 a v úředním záznamu ze dne 13. 12. 2012. K námitce absence hmotněprávního předpisu ve výzvě ze dne 8. 3. 2012 a konkretizaci pochybností odkazuje soud na svou argumentaci k obdobné námitce výše. Z výzvy bylo patrné, k jakému daňovému řízení se vztahuje. I tato výzva byla podepsána oprávněnou úřední osobou (viz s. 26 – 27 rozhodnutí žalovaného).

[32] K dalším kasačním námitkám soud konstatuje, že postup k odstranění pochybností byl ukončen v souladu se zákonem.

[33] Je pravdou, že správce daně pochybil, pokud v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností stěžovatele nepoučil o možnosti navrhnout ve lhůtě 15 dnů pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu. Tuto nesprávnost v postupu správce daně nelze odůvodnit tím, že společně se zasláním úředního záznamu o postupu byl stěžovatel vyrozuměn, že s ohledem na dosavadní průběh postupu bude daň stanovena pomůckami, a pro dokazování tak není v řízení místo. Postup k odstranění pochybností je totiž ukončen až stanovením daně, resp. zahájením daňové kontroly (rozsudek ze dne 29. 12. 2017, č. j. 6 Afs 99/2017 – 38). Až do této doby má proto daňový subjekt v řízení prostor unést řádně své důkazní břemeno (předložit důkazy k prokázání svých tvrzení).

[34] V nyní souzené věci je nicméně nutno zdůraznit, že i přes absenci poučení v úředním záznamu si byl stěžovatel evidentně svého práva zakotveného v § 90 odst. 2 daňového řádu vědom a konzumoval je, neboť v poslední den patnáctidenní lhůty prostřednictvím daňové poradkyně podal návrh na pokračování v dokazování, ve kterém uvedl, že *„podává návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu“*. Žádné konkrétní důkazní prostředky však ke svému návrhu nepřiložil, ani je neoznačil. Správce daně proto nepochybil, pokud postupoval tak, jak stěžovateli oznámil v úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností, tedy daň stanovil podle pomůcek.

[35] V ostatním již správce daně při zaslání úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností postupoval plně v souladu se zákonem (z hlediska lhůt i projednání). Je irelevantní, že během zákonné patnáctidenní lhůty bylo několik státních svátků, zákon hovoří o patnácti dnech, nikoli o patnácti pracovních dnech. Správce daně je povinen (obzvláště v rámci postupu k odstranění pochybností) postupovat co nejrychleji a bez zbytečných průtahů; není povinen (ani oprávněn) odkládat procesní úkony na období, ve kterém nejsou žádné státní svátky, či víkendy. Seznámení je možno provést ústně či formou zaslání úředního záznamu; ústní projednání není obligatorní, jak tvrdí stěžovatel. Forma úředního záznamu zaslání stěžovatelově daňové poradkyni byla dostačující (viz § 90 odst. 1 daňového řádu). Tvrzení, že jeho stížnost proti provádění postupu k odstranění pochybností byla vyřízena až v okamžiku ukončení postupu, není správné, neboť o vyřízení této stížnosti se dozvěděl současně s úředními záznamy (byly mu doručeny téhož dne, tj. 20. 12. 2012), tedy ještě před ukončením postupu k odstranění pochybností (k tomu došlo vydáním platebního výměru dne 9. 1. 2013).

[36] Námitka, že úřední záznam o pomůckách byl vyhotoven dříve, než se stěžovatel seznámil s vyřízením své stížnosti a s výsledkem postupu k odstranění pochybností, nebyla součástí žaloby; soud se jí proto pro nepřípustnost nebude zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stejně je třeba naložit s námitkou, že z úředního záznamu nevyplývá, jakou konkrétní pochybnost stěžovatel neodstranil, proč nebyl o postupu sepsán protokol, ale jen úřední záznam a že jej měl správce daně vyzvat k odstranění vad podání ze dne 4. 1. 2013 (ze stejného důvodu se touto otázkou vůbec nezabýval městský soud).

III.b) Platební výměr a odvolací řízení

[37] Platební výměr obsahoval odkaz na zákon o dani z přidané hodnoty „ve znění pozdějších předpisů“, žalovaný v této části opravil výrok tak, že nově zněl „ve znění předpisů platných a účinných pro ověřované období“. Podle soudu je zjevné, že správce daně aplikoval účinný hmotněprávní předpis, žalovaný pak formulaci ve výroku zpřesnil. Tato změna výroku nepředstavuje změnu právního názoru, se kterou by měl být stěžovatel v odvolacím řízení seznámen (§ 115 odst. 2 daňového řádu). V souvislosti s námitkou absence uvedení účinného hmotněprávního předpisu soud dodává, že stěžovatel ani neuvádí, v jakém konkrétním ohledu mělo v jeho věci dojít k aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty v nesprávném znění.

[38] Nejvyšší správní soud se dále s městským soudem shoduje v tom, že chybné podepsání platebního výměru vedoucí oddělení namísto ředitele územního pracoviště nezpůsobilo nezákonnost rozhodnutí, resp. namítanou nicotnost. Je pravdou, že vedoucí oddělení mohla podle podpisového řádu podepsat pouze platební výměr, u něhož je předmětem rozhodování částka do jednoho milionu korun. V souzené věci však správce daně rozhodoval o 1.086.140 Kč (tvrzený nadměrný odpočet). Jak již soud nicméně konstatoval např. v rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69, je vůbec sporné, zda stěžovatel (daňový subjekt) může mít nějaké legitimní očekávání, že rozhodnutí v jeho věci podepíše konkrétní pracovník žalovaného. Pro jeho právní sféru jako adresáta napadeného rozhodnutí je podstatné, že mu bylo doručeno rozhodnutí, které je vydáno věcně, místně i funkčně příslušným správním orgánem a které má veškeré náležitosti, které požaduje právní úprava. Již sama forma doručení písemnosti prostřednictvím datové schránky garantuje, že písemnost vydal k tomu zmocněný správní orgán. Podpisový, případně organizační řád, jsou vnitřními předpisy daného správního orgánu, které nemají charakter obecně závazné právní normy, a proto ani jejich teoretické porušení by nemohlo nijak krátit práva žalobce jako daňového subjektu. Jedině snad s výjimkou podjatosti konkrétní služební osoby, což však v posuzované věci stěžovatel nenamítal.

[39] V této souvislosti lze odkázat mj. na rozsudek ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014 - 55, dle něhož „[a]bsence podpisu na písemném vyhotovení správního rozhodnutí, které bylo stěžovateli doručeno elektronicky, nezpůsobuje nicotnost tohoto rozhodnutí. Neuvedení podpisu oprávněné úřední osoby na rozhodnutí, které bylo doručeno do datové schránky, není podle Nejvyššího správního soudu ani vadou mající za následek jeho zrušení“. Pokud není absence podpisu na rozhodnutí, které je doručováno prostřednictvím datové schránky, vadou, k níž by mohlo být zrušeno napadené rozhodnutí, zcela jistě nemůže být ani vadou, pokud rozhodnutí správce daně podepsal jiný pracovník než ten, jehož podpis pod rozhodnutím stěžovatel z různých důvodů očekával.

[40] Nedůvodná je též námitka nesprávného doručení platebního výměru. Platební výměr byl odeslán z datové schránky Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 8. Není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že platební výměr měl být odeslán přímo z datové schránky Finančního úřadu pro hl. m. Prahu – ani to totiž nemá právní subjektivitu (jak argumentuje ve vztahu k územnímu pracovišti stěžovatel); jde o organizační jednotky státu. Stěžovatelem zastávaný závěr nelze dovodit ani z jím odkazovaného § 6 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a

autorizované konverzi dokumentů. Naopak z tohoto ustanovení vyplývá, že další datové schránky pro orgán veřejné moci se zřizují zejména pro potřebu vnitřní organizační jednotky orgánu veřejné moci nebo výkonu konkrétní agendy nebo činnosti orgánu veřejné moci. V souzené věci je pak nutno za výkon konkrétní agendy považovat vydání rozhodnutí v nalézacím daňovém řízení, v jehož rámci bylo územní pracoviště finančního úřadu bez pochyb oprávněno odesílat z vlastní datové schránky daňovým subjektům svá rozhodnutí.

[41] Soud na tomto místě zdůrazňuje, že stěžovatel během postupu k odstranění pochybností neposkytl správci daně náležitou součinnost. Na první výzvu zareagoval vyjádřením, že daň byla tvrzena správně a nadměrný odpočet souvisí s výstavbou sportovního areálu. Tato svá tvrzení ovšem nijak nedoložil. Ani na druhou výzvu nijak nereagoval. Ve třetí výzvě ze dne 21. 9. 2012 správce daně podrobně stěžovateli vysvětlil, v čem spočívají jeho přetrvávající pochybnosti, jaká jsou jeho dosavadní zjištění získaná na základě vlastní vyhledávací činnosti, a co by měl stěžovatel pro odstranění pochybností doložit. I ve vztahu k této výzvě však stěžovatel zůstal důkazně naprosto pasivní. Soud proto nespatřuje nic závadného na skutečnosti, že správce daně o postupu k odstranění pochybností sepsal úřední záznam, ani na tom, že odůvodnění platebního výměru odkazuje na úřední záznam o pomůckách, se kterým (jak již soud shora uvedl) byl stěžovatel řádně seznámen (jeho doručením do datové schránky daňové poradkyně dne 20. 12. 2012).

[42] Jak již soud také uvedl výše, zákon nepředpokládá obligatorní ústní projednání úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností, příp. úředního záznamu o pomůckách. Zákon předpokládá, že výsledek postupu k odstranění pochybností lze sdělit (podle povahy odpovědi) buď protokolem, nebo úředním záznamem. Pokud je pořízen úřední záznam, povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky postupu může být splněna též doručením jeho stejnopisu. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že takto úřední záznam může představovat odůvodnění platebního výměru (shodně též např. rozsudek ze dne 15. 6. 2017, č. j. 1 Afs 187/2016 – 47). Ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu sice hovoří o „protokolu“ o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností - podle soudu ovšem není nepřipustným rozšiřováním zákona výklad, podle kterého může být za odůvodnění platebního výměru považován též úřední záznam (o jehož projednání nebyl pořízen protokol, neboť nebyl pro pasivitu daňového subjektu v průběhu postupu k odstranění pochybností ústně projednán).

[43] Změnil-li žalovaný na základě odvolací námitky výrok platebního výměru tak, že nesprávně použitý termín „protokol“ nahradil slovem „úřední záznam“, nešlo o změnu právního názoru, se kterou by měl stěžovatele před vydáním odvolacího rozhodnutí seznamovat (§ 115 odst. 2 daňového řádu).

III.c) Stanovení daně podle pomůcek

[44] Co se týče námitek obsažených v části II.k) kasační stížnosti, zde jde o pouhé opakování uplatněné žalobní argumentace, se kterou se městský soud přezkoumatelně vypořádal. Proti tomuto vypořádání stěžovatel nic nenamítá, proto soud shrnuje, že městský soud námitky mířící proti výši daně stanovené podle pomůcek posoudil přezkoumatelně a věcně správně, v souladu s judikaturou týkající se rozsahu přezkumu

rozhodnutí daňových orgánů ve věcech stanovení daně podle pomůcek (k přezkumu přiměřenosti zvolených pomůcek, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti se stěžovatelem, viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS., či rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

[45] Ani Nejvyšší správní soud neshledal, že by správce daně při využití pomůcek hrubě vybočil z mezí správního uvážení, či se dopustil tak jednoznačného excesu, pro který by bylo nutno platební výměr považovat za nezákonný. Jak již soud uvedl dříve, muselo by jít o natolik zásadní pochybení správce daně, u nichž by byl daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci [rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67, část IV. b)]. Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, bod 36). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

[46] Jediná konkrétní námitka mířící proti rozsudku městského soudu se týká daňových dokladů od společnosti SPS engineering. Nejvyšší správní soud se v tomto bodu shoduje s městským soudem, že správce daně se s fakturami od SPS engineering vypořádal. V rámci vlastní vyhledávací činnosti faktury vystavené touto společností obstaral a následně stěžovatele vyzval, aby prokázal, že ve vztahu k těmto zdanitelným plněním jsou splněny podmínky § 72 zákona o dani z přidané hodnoty (výzva k prokázání skutečností ze dne 21. 9. 2012). To však stěžovatel neučinil; správci daně proto nelze vytýkat, že plnění dle těchto faktur nelze považovat za zdanitelná (s nárokem na odpočet DPH).

[47] Ve vztahu k námitce porušení zásady dvojinstančnosti řízení je nutno konstatovat, že stěžovatel v žalobě tuto námitku uplatnil zcela obecně (bod 90 žaloby); ve spojení s bodem 89 žaloby lze usuzovat, že se vztahovala k provedené úpravě na ř. 50. Ke změně vypořádacího koeficientu stěžovatel v žalobě nic neuvádí, poprvé tuto skutečnost namítl až při ústním jednání dne 5. 12. 2018, tedy opožděně. Městský soud nepochybil, pokud se touto opožděně uplatněnou námitkou nezabýval.

[48] Co se týče úpravy na ř. 50 (změna hodnoty plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně z 0 Kč na 2.119.513 Kč), nešlo o změnu právního názoru ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, se kterou by bylo třeba stěžovatele seznamovat. Jednak nešlo o změnu v neprospěch stěžovatele, za druhé šlo o změnu, kterou žalovaný provedl k odvolací námitce stěžovatele (že výpočet na řádku 50 je „matematickým

nesmyslem“) a za třetí – skutečnost, že správným údajem na ř. 50 měla být hodnota 2.119.513 Kč, vyplývala již z úředního záznamu o pomůckách (viz str. 9). Pro stěžovatele tak nemohlo jít o žádný překvapivý závěr.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 16. května 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu