

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **TLC czech s. r. o.,** se sídlem Kostelní 11/3, Liberec, zastoupen JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem v Liberci, U soudu 363/10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 9. 2009, čj. 9908/09-1300-506934, čj. 9911/09-1300-506934 a čj. 9934/09-1300-506934, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 28. 2. 2011, čj. 59 Ca 98/2009 – 69,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný zamítl třemi rozhodnutími ze dne 2. 10. 2009, čj. 9908/09-1300-506934, čj. 9911/09-1300-506934 a čj. 9934/09-1300-506934, odvolání žalobce proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2008, červenec 2008 a říjen 2008. Žalobce podal daňová přiznání, ve kterých uplatnil odpočet daně. Správce daně ukončil vytýkací řízení projednáním zprávy o vytýkacím řízení se závěrem, že výsledná daňová povinnost se nemění. V odvolání žalobce namítl, že vytýkací řízení bylo zahájeno nezákonnou výzvou, která formálně zastírala daňovou kontrolu. Rovněž uplatnil námitky proti okamžiku vyměření nadměrného odpočtu. Žalovaný shledal odvolací námitky

nedůvodnými. Správci daně vznikly pochybnosti, a proto zaslal žalobci výzvy k odstranění pochybností podle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „d. ř."). Tyto výzvy byly dostatečně konkrétní. Žalobce předložil požadované doklady. Bylo mu zřejmé, v čem spočívá vytýkaná pochybnost. Žalobce v odvolání rovněž namítl, že správce daně neoprávněně užil jako důvody pro zahájení vytýkacího řízení údaje z testu důvěryhodnosti, a to existenci nadměrného odpočtu jako takovou a též skutečnost, že se žalobce zaregistroval jako plátce daně před méně než 12 měsíci. Žalovaný zdůraznil, že byl oprávněn zahájit je z různých důvodů. Údaje daňového přiznání se odchylovaly od údajů uvedených v předchozích zdaňovacích obdobích. Mohl rovněž získat jiné informace, které se k žalobci vztahují. Byl oprávněn využít i údaje z testu důvěryhodnosti. Pochybnosti žalovanému vznikly z informací o žalobci a jeho činnosti, které byly zjištěny v předchozích daňových řízeních. Žalobce byl nekontaktní, nepřebíral písemnosti zasílané správcem daně, neměl řádně označenu schránku pro doručování písemností. Vytýkací řízení nezastíralo daňovou kontrolu. Vydáním výzvy dle § 43 d. ř. došlo k přerušení lhůty pro vrácení přeplatku z podaného daňového přiznání. Přeplatek vznikl vydáním platebního výměru po ukončení vytýkacího řízení a správce daně jej vrátil do 30 dnů po vyměření v souladu se zákonem. Proto shledal nedůvodnou též odvolací námitku, že přeplatek na dani byl vrácen pozdě a vznikl proto nárok na zaplacení úroku z přeplatku.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žaloby ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud"). Zdůraznil, že institut vytýkacího řízení je nástrojem k odstranění konkrétních omylů, nesrovnalostí, chyb a neúplných údajů v daňovém přiznání a nelze jej zaměňovat s daňovou kontrolou. Správce daně zahájil vytýkací řízení nezákonně. Nesdělil konkrétní pochybnost, která by svědčila zákonnosti zahájení vytýkacího řízení. Široce pojaté chápání pochybností spíše svědčí o libovůli správce daně. Stejnou formulaci správce daně užil ve všech výzvách zahajujících vytýkací řízení, pokud byl nárok na odpočet vyšší než 10 000 Kč. Neexistovala konkrétní pochybnost správce daně v okamžiku vydání výzvy. Správce daně nemusí mít jistotu, že údaje v daňovém přiznání nejsou správné, průkazné či pravdivé. Postačí, půjde-li o důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně. Určitost výzvy nelze dovodit z toho, že na ni byl žalobce schopen reagovat. K námitce o nekontaktnosti uvedl, že v rozhodném období u něj došlo k majetkovým změnám a nebyly vyjasněny některé provozní záležitosti. Nelze tvrdit, že byl nekontaktní. I na daňovém přiznání bylo uvedeno jeho telefonní číslo. Skutečným důvodem zahájení vytýkacího řízení byla pouze existence daňového odpočtu jako takového a to, že se registroval k platbě DPH před méně než 12 měsíci. Byla porušena zásada rovnosti mezi daňovými subjekty, pokud jsou některé podrobeny výzvě a některé nikoli podle toho, jak dlouho jsou registrovány k DPH. Svévolné zadržování finanční hotovosti je zásadním zásahem do činnosti daňového subjektu, který dosud neměl možnost vytvořit si dostatečné finanční zdroje. Rozsah požadovaných dokladů neosvědčuje konkrétní pochybnosti správce daně, ale indikuje snahu správce daně provést daňovou kontrolu, což se ve skutečnosti stalo. Vytýkací řízení bylo navíc zahájeno po marném uplynutí zákonem stanovené lhůty. Nesdělí-li správce daně daňovému subjektu pochybnosti v zákonné lhůtě, dochází ke konkludentnímu vyměření daně. Protože bylo vytýkací řízení zahájeno nezákonně, nemohlo dojít k přerušení lhůty pro vyměření daně. Proto nadále požaduje též vrácení úroku z přeplatku. Namítl rovněž nesprávné doručení výzvy. Ve spise je pouze

doklad osvědčující počátek vyvěšení oznámení o uložení písemnosti na úřední desce a nikoli okamžik, kdy byla písemnost z úřední desky sňata. Není proto zřejmé, jak dlouho bylo oznámení na úřední desce vyvěšeno.

[3] Krajský soud žaloby spojil ke společnému projednání a zamítl je rozsudkem ze dne 28. 2. 2011, čj. 59 Ca 98/2009 - 69. Podrobně popsal obsah vydaných výzev a konfrontoval jej se závěry, které vyslovil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102. Pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaných daňových přiznání nebyly blíže konkretizovány. Podle přesvědčení krajského soudu však tyto vady nepředstavují samy o sobě podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Ne každá vada výzvy podle § 43 odst. 1 d. ř. nutně vede k nezákonnému zahájení vytýkacího řízení. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se týká situací, kdy daňový subjekt reagoval i na nikoli zcela bezvadnou výzvu a požadované doklady předložil s tím, že poté již následovaly zcela konkrétní výzvy. Proto nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně. Výzvy vyvolaly požadované procesní následky. Žalobce na výzvy reagoval a neuplatnil výtku jejich nekonkrétnosti. Došlo k přerušení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu a rovněž žalobci nemohl vzniknout nárok na vrácení úroku z přeplatku na dani.

[4] Námitka o testu důvěryhodnosti byla uplatněna pouze ke zdaňovacímu období říjen 2008. Podle krajského soudu lze žalobní body přezkoumat pouze tehdy, mají-li vztah ke konečnému, meritornímu rozhodnutí. Ze správního spisu nelze spolehlivě zjistit, zda test důvěryhodnosti bezprostředně vedl k zahájení vytýkacího řízení. Nedůvodnou shledal krajský soud rovněž námitku, že vytýkacími řízeními byla zastírána daňová kontrola. Žalobce především neuvedl, na jakém právu byl zkrácen tím, že k takovému zastírání mělo dojít. Rovněž rozsah požadovaných skutečností, které je třeba prokázat, není rozlišujícím kritériem mezi vyměřovacím řízením a daňovou kontrolou.

[5] K námitce o nedodržení lhůty k zahájení vytýkacího řízení krajský soud zdůraznil, že § 43 odst. 2 d. ř. neukládá správci daně povinnost zahájit vytýkací řízení, ale zahájit postup k odstranění pochybností. To je splněno, pokud správce daně ve stanovené třicetidenní lhůtě vydá výzvu k odstranění pochybností, aniž by musel být splněn požadavek, že taková výzva bude daňovému subjektu rovněž doručena. Nelze ztotožnit § 21 odst. 1 d. ř., který ztotožňuje den zahájení řízení se dnem, kdy je daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, s pojmem „zahájí postup k odstranění pochybností“ dle § 43 odst. 2 d. ř.

[6] Nedůvodnou krajský soud shledal rovněž námitku o nedostatcích v doručení vyvěšením oznámení o místě uložení písemnosti u správce daně. Správce daně nejprve zasílal výzvu na adresu žalobce. Zásilka se vrátila s informací od doručovatele, že se žalobce z adresy odstěhoval. Místním šetřením správce daně zjistil, že žalobce nemá označení na vchodových dveřích, poštovních schránkách ani uvnitř objektu. Proto byly splněny podmínky pro doručování veřejnou vyhláškou dle § 19 odst. 1 d. ř. Veřejná vyhláška o doručení byla vyvěšena 24. 9. 2008 a k fiktivnímu doručení došlo patnáctým dnem tj. 9. 10. 2008. Skutečnost, že na vyhlášce nebylo uvedeno datum jejího sejmutí, není podstatná z hlediska splnění podmínek doručování. Pokud bylo datum sejmutí z úřední desky

doplněno dodatečně, neshledal v tom krajský soud nedostatek v projednání odvolání s tím, že daňové orgány neumožnily žalobci vyjádřit se k doplněným důkazům. Pokud žalobce nezpochybnil, že veřejná vyhláška nebyla vyvěšena na úřední desce po dobu kratší a ani neuvádí, jaké námitky by uplatnil při řádném seznámení s doplněním data svěšení výzvy, nedošlo tím k zásahu do jeho veřejných subjektivních práv.

III.

[7] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítl, že úvahy krajského soudu o požadavcích na konkrétnost vydané výzvy neodpovídají obsahu správního spisu. Ve zdaňovacím období říjen 2008 nebyla vydána žádná další výzva, která by zhojila nezákonnost výzvy z 9. 12. 2008. Nebylo účelné podávat proti obsahu výzvy námitku dle § 16 d. ř. Stěžovatel proto soustředil všechny výhrady do odvolání ve věci samé. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 155/2005 považuje za nesprávný a zastaralý, protože byl vydán ještě před rozhodnutím rozšířeného senátu, který změnil právní názor na „bezbřehé“ vytýkací řízení. Stěžovatel právní názor rozšířeného senátu podrobně citoval s tím, že jeho obsah znal a očekával, že mu krajský soud vyhoví. Ve sporu o zákonnost výzvy nemohl pokračovat s ohledem na ohrožení své dobré pověsti a nikoli proto, že by souhlasil s názory správce daně.

[8] Opakovaně namítl, že vytýkací řízení je určeno k odstranění konkrétních a zřejmých omylů, nesrovnalostí, chyb a neúplných údajů v podaném přiznání, a to před vyměřením daně. Nelze jej zaměňovat s daňovou kontrolou. Jeho předmět je vymezen pouze pochybnostmi správce daně. Ve všech třech případech došlo k nezákonnému zahájení vytýkacího řízení, správce daně nesdělil konkrétní pochybnosti. Protože nebyl nadměrný odpočet vrácen v řádném termínu, nezbylo stěžovateli nic jiného, než správci daně požadované dokumenty přinést. Konkrétní pochybnost správce daně o zaúčtování daňových dokladů neexistovala. Pokud by existovala, vyplynulo by to z písemností uložených ve správním spise a měla by mít vliv na nadměrný odpočet daně. Argument, že nedostatek sdělených pochybností byl následně zhojen předložením požadovaných dokladů, považuje stěžovatel za formální a zastírající skutečný stav. Krajský soud se mýlí, pokud se domnívá, že stěžovatel reagoval na sdělenou pochybnost. Nebylo možné reagovat na nekonkrétní pochybnosti, ale bylo možné splnit příkaz k předložení dokladů. To, že doklady předložil, ještě neznamená, že by tím byl seznámen s konkrétní a existující pochybností správce daně. Při vracení daně by byl opakovaně vystaven svévoli při bezdůvodném zadržování nadměrného odpočtu.

[9] Důvody pro zahájení vytýkacího řízení, jak jsou uvedeny v listině „test důvěryhodnosti“, tedy existence nadměrného odpočtu a to, že se stěžovatel registroval k DPH před méně než 12 měsíci, daňový řád nestanoví pro zahájení vytýkacího řízení. Posledně uvedený důvod směřuje proti zásadě rovnosti daňových subjektů. Nedůvodné a opakované vytýkací řízení je spojeno s náklady stěžovatele, které souvisí s předkládáním požadovaných dokladů. Výzvy správce daně nebyly pouhým sdělením o stavu určitých věcí, ale jejich obsah byl natolik spojen s negativními důsledky, že takovou situaci lze považovat za zkrácení subjektivních práv. Předložení dokladů nebylo projevem svobodné vůle, ale neformálním donucením. Důsledkem toho správce daně odkazoval ve výroku

platebních výměrů na § 46 odst. 4 d. ř. a na zprávy o vytýkacím řízení. Podle těchto ustanovení nemohl postupovat, daně byly vyměřeny fikcí podle § 46 odst. 5 d. ř.

[10] Nadměrný odpočet není částkou, kterou by daňový subjekt získával navíc a mohl ji po určité období postrádat. Naopak jde o částku, se kterou počítá při sjednávání cen a jejím neuhrazením je narušen cash flow. Pokud není nadměrný odpočet vrácen, vzniká daňovému subjektu škoda. To může pro mnohé daňové subjekty znamenat likvidaci. Pokud by stěžovatel nezákonnou výzvu ignoroval, vydal by správce daně nejdříve po 6 měsících rozhodnutí a zpravidla by žádný nárok na odpočet neuznal.

[11] Krajský soud se rovněž nedostatečně vypořádal se žalobní námitkou, že fakticky byla provedena daňová kontrola a nikoli vytýkací řízení. Znovu zopakoval, že bylo zkráceno jeho právo na vrácení nadměrného odpočtu v 30 denní lhůtě od podání daňového přiznání. Ta se v případě zákonného vytýkacího řízení přerušuje. Naopak daňová kontrola nemá na vrácení nadměrného odpočtu žádný vliv.

[12] Za vadu řízení před krajským soudem stěžovatel považuje, pokud žalovaný nepředložil soudu kompletní správní spis. Test důvěryhodnosti se podle krajského soudu nacházel pouze u zdaňovacího období říjen 2008. Stěžovatel však v žalobě tvrdil, že existuje též pro jiná zdaňovací období. Při nahlížení do spisu získal kopie, které postoupil soudu. Ty podle něj rovněž potvrzují, že nebyl nekontaktní osobou. Krajský soud sice testy důvěryhodnosti na jedné straně odmítá jako hypotetické, na druhé straně však žádné důvody k zahájení vytýkacích řízení nenabízí.

[13] Stěžovatel setrval na názoru, že vyměřovací řízení bylo zahájeno podáním daňových přiznání. Protože shledává vytýkací řízení nezákonnými, nemohla „protrhnout“ lhůtu k pravomocnému vyměření daně. Konkludentní rozhodnutí o vyměření daně dle § 46 odst. 5 d. ř. se stalo pravomocným. Proto vznikl přeplatek na dani z přidané hodnoty, který se vrací i bez žádosti do 30 dnů od vyměření. Vytýkací řízení je zahájeno až dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu správce daně učinil. K zahájení vytýkacího řízení nedošlo k zákonné lhůtě. Nic správci daně nebránilo, aby ve 30 denní lhůtě vydal a doručil vytýkací výzvu, pokud má zřejmé a konkrétní pochybnosti o podaném daňovém přiznání.

[14] K tvrzením o nekontaktnosti stěžovatel uvedl, že měl na doručovací adrese poštovní schránku, kterou vybíral. Protože se jednalo o novou firmu, poštovní doručovatelka ji neviděla, neponechala výzvu a uvedla nepravdivé tvrzení, že se adresát odstěhoval. Naopak, stěžovatel se přistěhoval, což může dosvědčit svědeckou výpovědí správce objektu.

[15] K tomu, že s ním žalovaný neprojednal doplnění odvolacího řízení o údaj, kdy byla svěšena vyhláška z úřední desky, stěžovatel namítl, že se krajský soud nevyjádřil k porušení ústavně právní zásady projednací a rovněž k tomu, že stěžovatel nebyl informován o postoupení odvolání žalovanému. Již v žalobě uváděl, že neví, jak dlouho vyhláška na úřední desce visela a zda byly naplněny podmínky pro doručení veřejnou vyhláškou.

IV.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předešlá podání a na obsah správních spisů. Ztotožnil se s právním názorem soudu a cítí se jím být vázán. Soud se řádně vypořádal se všemi námitkami stěžovatele, správně posoudil právní otázku a řízení před soudem rovněž nebylo stiženo žádnou vadou.

V.

[17] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] V nyní posuzované věci bylo třeba posoudit, zda vytýkací řízení o uplatněných nadměrných dopočtech DPH ve zdaňovacích obdobích červen, červenec a říjen 2008 proběhla řádně nebo zda měl krajský soud žalobou napadená rozhodnutí zrušit. Námitky v podané žalobě i v kasační stížnosti směřují ke konkrétnosti výzev. Od toho se odvíjí i případná důvodnost či nedůvodnost dalších námitek. Platí to zejména pro úvahy, jaké náležitosti měly obsahovat vydané platební výměry, o námitce, zda došlo ke konkludentnímu vyměření daně dle § 46 odst. 5 d. ř., a též pro posouzení, zda stěžovateli vedle přiznaného nadměrného odpočtu náleží též úrok z opožděně vráceného přeplatku na dani.

[20] Rovněž je třeba předeslat, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu i z odůvodnění kasační stížnosti vyplývá podrobná znalost soudní judikatury, která se vztahuje k vytýkacímu řízení upravenému v § 43 a násl. d. ř. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za účelné obsáhle citovat odůvodnění jednotlivých soudních rozhodnutí a omezí se na konfrontaci kasačních námitek především s těmi rozhodnutími rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, která stanoví požadavky na určitost výzvy k odstranění pochybností o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a která vymezují lhůtu pro zahájení a vedení vytýkacího řízení zejména tehdy, pokud se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení.

[21] Při zahájení a vedení vytýkacího řízení dochází nepochybně ke střetu dvou zájmů. Daňový subjekt uplatňující nárok na nadměrný odpočet má nepochybně zájem na tom, aby vyměřovací řízení, jehož výsledkem bude vrácení nadměrného odpočtu v požadované výši, proběhlo co nejrychleji, aby mohl s vráceným finančními prostředky dále nakládat při své činnosti. Tento zájem je z povahy věci konfrontován s povinností správce daně ověřit, že skutečně byly splněny zákonné podmínky pro vrácení přeplatku na dani. Tato konfrontace má v průběhu daňového řízení mnoho podob. V okamžiku podání daňového přiznání disponuje daňový subjekt potřebnými informacemi o okolnostech, za nichž k daňovému plnění došlo. Tyto informace však dosud v takovém rozsahu nemá k dispozici správce daně. Soudy ve správním soudnictví musí podle okolností konkrétního případu poměřovat, zda žalobou napadené rozhodnutí ještě obstojí z hlediska požadavku na jeho zákonnost a zda řízení před daňovými orgány nebylo stiženo vadou, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí. V každé konkrétní věci konfrontují zjištěné skutkové okolnosti s platnou právní úpravou a již vydanými soudními rozhodnutími a

rozhodují, zda faktický postup správce daně v konkrétní věci ještě obstojí, či zda je třeba na jejich postup a vydané rozhodnutí nahlížet jako na nezákonný.

[22] V souzené věci byly posléze pochybnosti správce daně ve vytýkacím řízení rozptýleny a správce daně vyměřil daň v souladu s údaji uvedenými v daňovém přiznání. Stěžovatel sám v kasační stížnosti připouští, že důvodem vedení soudního řízení nejsou konkrétní přiznané částky daně, ale faktický postup správce daně po podání daňových přiznání, v důsledku kterého byla daň vrácena s časovým zpožděním. Domáhá se tedy vydání rozhodnutí, které by mělo potenciál ovlivnit postup správce daně minimálně v jeho skutkově obdobných případech. Mezi účastníky patrně nebude sporu, že stav, kdy se daňovému subjektu podaří pochybnosti správce daně rozptýlit, ještě neznamená, že nebyly splněny podmínky pro zahájení a vedení vytýkacího řízení. Vydané soudní rozhodnutí má nepochybně obecnější platnost a lze z něj vyvodit požadavky na postup správce daně ve skutkově obdobných případech. Pro výsledek řízení o kasační stížnosti však mají význam výhradně skutkové okolnosti konkrétního případu a rovněž kvalita odůvodnění rozsudku krajského soudu, který je napaden kasační stížností. Byť by tedy soud shledal, že postup správce daně nebyl zcela bez vad, nemá tato skutečnost ve všech případech za následek nezákonnost vydaného rozhodnutí, pro kterou by bylo třeba žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Rovněž stěžovatel si je vědom toho, že jedním z faktorů ovlivňujícím postup správce daně byla relativně krátká doba registrace stěžovatele k placení DPH. Tato okolnost nemůže být v budoucnu z povahy věci konstantní. I proto nemůže v těchto případech soudní rozhodnutí zakládat precedent, podle kterého by byl správce daně povinen nadále postupovat.

[23] Klíčovou námitkou v řízení před krajským soudem i v podané kasační stížnosti je tvrzení stěžovatele, že v pořadí první vydané výzvy nebyly dostatečně určité a že jimi nebylo účinně zahájeno vytýkací řízení. Krajský soud podrobně vysvětlil, že výzvy nedostály obsahovým požadavkům, jak je vymezil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102. Podrobně však rovněž shrnul judikaturu z doby před rozhodnutím rozšířeného senátu i po něm a dospěl k závěru, že ne každá formální vada vydané výzvy má za následek nezákonné zahájení vytýkacího řízení. Zdůraznil požadavek vzájemné součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem s tím, že výzva k odstranění pochybností správce daně má umožnit daňovému subjektu, aby na ni mohl reagovat.

[24] Nejvyšší správní soud názoru krajského soudu přisvědčil. Po úplnost připomíná, že správce daně ve výzvách k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání uvedl: *„Po přezkoumání Vašeho přiznání k dani z přidané hodnoty za období červen 2008 (červenec 2008, říjen 2008) se ukázalo, že je třeba, abyste prokázal správnost a pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání, vzhledem k tomu, že správce daně má pochybnost o správnosti zaúčtovaných dokladů – podmínky pro nárok na odpočet daně. Toto prokažte u podepsaného pracovníka správce daně nejdéle do 15 dnů ode dne následujícího po dni doručení této výzvy např. předložením těchto dokladů: veškeré daňové doklady za období červen 2008 (červenec 2008, říjen 2008), evidence pro daňové účely dle § 110 zákona o dani z přidané hodnoty za červen 2008 (červenec 2008, říjen 2008), účetní zápisy o zaúčtování všech účetních případů v příslušném období, knihu přijatých a vydaných faktur, smlouvy týkající se uplatňování nadměrného odpočtu, bankovní výpisy, knihy jízd“*.

[25] Rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, vyslovil, že *„ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, 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“*.

[26] Nejvyšší správní soud konfrontoval obsah výzvy s požadavky vyslovenými rozšířeným senátem. Aby mohl daňový subjekt pochybnosti správce daně rozptýlit, musí mu být zřejmé, v čem tyto pochybnosti spočívají. Ve shodě s krajským soudem je však třeba připomenout, že pro zákonný průběh vytýkacího řízení je podstatná rovněž součinnost správce daně a daňového subjektu. Pouze pokud je daňovému subjektu sdělena podstata pochybností, může na tyto pochybnosti adekvátně reagovat a pokusit se je rozptýlit. Rozšířený senát v citovaném usnesení rovněž konstatoval, že *„povaha vytýkacího řízení je totiž založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Právě proto také § 43 odst. 1 d. ř. předepisuje, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytýkacího řízení - v této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti vysvětlil resp. odstranil.“*

[27] V konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkacího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkací řízení. Jde o opačný protipól nesprávného přístupu žalovaného, který redukuje dopad usnesení rozšířeného senátu na případy, kdy správce daně odkazoval na příslušný řádek daňového přiznání s tvrzením, že v této věci na konkrétní řádek odkazováno nebylo, a proto se usnesení rozšířeného senátu na tento případ nevztahuje. Dopad rozhodnutí rozšířeného senátu byl nepochybně širší a je třeba skrze toto rozhodnutí poměřovat všechny výzvy, jimiž je zahajováno vytýkací řízení i ve vztahu k následným úkonům ve vytýkacím řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal žádných odlišností a důvodů, pro které by měl postupovat odlišně než ve stěžovateli známých rozsudcích ze dne 30. 9. 2010, čj. 9 Afs 46/2010 - 227 a ze dne 30. 9. 2009, čj. 8 Afs 65/2008 - 93. Rovněž tehdy soud přihlédl k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků.

[28] Výzvy sice naznačovaly jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za daná zdaňovací období, nebyly vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného

senátu dostatečně konkrétní. Přesto s ohledem na posuzovaný případ tato pochybení nedosáhla takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzev a zároveň na ně navazujících vytýkacích řízení. I po rozhodnutí rozšířeného senátu lze připomenout též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tento rozsudek má své místo i po rozhodnutí rozšířeného senátu. Zatímco totiž rozšířený senát formuloval požadavek na určitost vydané výzvy, rozhodnutí sp zn. 1 Afs 155/2005 obsahuje stanovisko pro případy, kdy výzva, i přes nedostatky v její určitosti, vyvolá adekvátní reakci ze strany daňového subjektu.

[29] Stěžovatel namítl, že v případě zdaňovacího období říjen 2008 nebyla vydána žádná další výzva, která by zhojila nezákonnost předchozí výzvy. Tomu lze přisvědčit do té míry, že pro uvedené zdaňovací období byla vydána pouze jedna výzva. S poukazem na shora uvedené důvody to však neznamená, že by první výzvou nebylo řádně zahájeno vytýkací řízení. Lze si navíc představit, že pochybnosti správce daně mohou být rozptýleny v souběžně vedených vytýkacích řízeních za jiná zdaňovací období, zejména pokud tato období časově předcházela. To, že v posledním zdaňovacím období správce daně nepřistoupil ke druhé výzvě, nemá za následek, že vytýkací řízení nebylo platně zahájeno. Tím spíše to neznamená, že by v uvedeném případě došlo ke konkludentnímu vyměření daně ve výši uvedené v daňovém přiznání dle § 46 odst. 5 d. ř.

[30] Zde je třeba připomenout rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008 – 147. Právní názor stěžovatele by mohl korespondovat názoru pátého senátu, který věc rozšířenému senátu předložil a podle kterého nastane vyměření daně vždy v těch případech, nesdělí-li správce daně daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání, resp. neuplatní-li postup dle § 43 citovaného zákona, a to nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Stěžovatel cituje z rozsudku rozšířeného senátu pouze větu zdůrazňující povinnost správce daně v souladu s § 43 odst. 2 d. ř. zahájit postup k odstranění pochybností ve lhůtě 30 dnů. Rozhodnutí rozšířeného senátu však ve svém celku právnímu názoru stěžovatele nepřisvědčuje.

[31] Podle názoru rozšířeného senátu *„prostor pro zahájení vytýkacího řízení vytváří interval mezi dnem, ke kterému došlo k vyměření fiktivním vydáním a fiktivním doručením platebního výměru, a dnem, kdy se tak se zpětným účinkem (k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, a bylo-li daňové přiznání podáno opožděně, ke dni, kdy došlo správci daně) stalo.“* I přes povinnost upravenou v § 43 odst. 2 d. ř. zahájit postup k odstranění pochybnosti do 30 dnů ode dne, kdy bylo podání učiněno v případech, kdy z daňového přiznání vyplývá, že má daňovému subjektu vzniknout přeplatek, nelze nadále na automaticky presumovat následek v podobě fiktivního vyměření daně, pokud tato lhůta není dodržena. Rozšířený senát podrobně zdůvodnil, že v případě postupu podle § 46 odst. 5 d. ř. jde o zpětné osvědčení skutečnosti, že správce daně nemá pochybnosti a vyměřená daň se shoduje s údaji uvedenými v daňovém přiznání. V souzené věci tomu tak nebylo. Správce daně dal v zákonné lhůtě najevo dostatečně zřetelně své pochybnosti a již proto nemohlo dojít ke konkludentnímu vyměření daně. Rovněž z podaných daňových

přiznání bezpečně vyplývá, že správce daně nikdy neosvědčil splnění podmínek pro postup dle § 46 odst. 5 d. ř. zpětně k poslednímu dni pro podání daňových přiznání. Naopak, správce daně v souladu s názorem rozšířeného senátu vydal ve všech třech případech platební výměry.

[32] Je pravdou, že proti výzvám k odstranění pochybností správce daně nepřipustil odvolání a stěžovatel tak měl možnost proti průběhu vytýkacího řízení brojit až v rámci odvolání ve věci samé. Nic to však nemění na tom, že na vydané výzvy adekvátním způsobem reagoval. Jestliže se stěžovatel skutkově vymezuje proti situaci ve shora zmíněném rozsudku sp. zn. 8 Afs 65/2008, pak je třeba konstatovat, že Nejvyšší správní soud shledává v procesní situace v uvedené věci, stejně jako ve věci sp. zn. 9 Afs 46/2010 významné skutkové podobnosti, které odůvodňují obdobné řešení. Na tom nemůže nic změnit tvrzení stěžovatele, že důvodem, proč nepostupoval v souladu s požadavkem na určitost výzvy hned po jejím obdržení, byla obava z ohrožení jeho dobré pověsti. Byť těmto okolnostem Nejvyšší správní soud rozumí v obecné rovině potud, že daňový subjekt musí vždy zvažovat faktické dopady svého postupu i pro rychlost řízení, nemůže tato motivace sama o sobě vést k závěru, že vytýkací řízení bylo zatíženo natolik intenzivní vadou, že je třeba následně vydané rozhodnutí zrušit. Rovněž není zřejmé, co má stěžovatel na mysli, pokud tvrdí, že rozhodnutí ve věci sp. zn. 9 Afs 46/2010 *„nebude konečným ve věci“*. Nejvyšší správní soud sice zrušil rozsudek krajského soudu ke kasační stížnosti žalovaného, nicméně další průběh řízení je vyslovenými právními názory podstatně ovlivněn [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

[33] Neobstojí rovněž stížní námitka, že správce daně měl zahájit vytýkací řízení nedoručenou výzvou za zdaňovací období říjen 2008. Ze správního spisu vyplývá, že daňové přiznání bylo podáno 26. 11. 2008 a zásilka obsahující výzvu k odstranění pochybností ze dne 9. 12. 2008 byla uložena a připravena k vyzvednutí dne 11. 12. 2008. Stěžovateli lze přisvědčit, že zásilka obsahující výzvu byla doručena v souladu s § 17 odst. 5 d. ř. patnáctým dnem od uložení v důsledku vánočních svátků až dne 29. 12. 2008.

[34] Není rovněž příliš přesvědčivý ani odkaz stěžovatele na § 72 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*pozn. NSS* správně § 73 odst. 12). Podle tohoto ustanovení se prokazuje nárok na odpočet daně podle zvláštního předpisu, pokud daňový doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu. Zvláštním předpisem je v takovém případě daňový řád, zákon o dani z přidané hodnoty odkazuje na jeho § 31 odst. 9. Ani Nejvyšší správní soud nemá pochybnost, že ve vytýkacím řízení je na daňovém subjektu, aby rozptýlil pochybnosti správce daně. V tomto smyslu jej stíhá důkazní břemeno a ani údaje v daňovém dokladu nemusí být v tomto smyslu rozhodující. Ani stěžovatel však nezpochybňoval oprávnění správce daně vést vytýkací řízení. Jádro jeho argumentace leží v určitosti a splnitelnosti vydaných výzev nikoli v tom, zda a jakým způsobem směl správce daně vést vytýkací řízení.

[35] Stěžovatel rozsudku krajského soudu vytýká, že se nevyjádřil v souvislosti s testem důvěryhodnosti k tomu, zda u správce daně byly či nebyly skutečné pochybnosti. K tomu je třeba upřesnit, že krajský soud neopomněl tuto námitku vypořádat, konstatoval však, že nemůže přezkoumat, zda faktickým zdrojem pochybností byly údaje z testu důvěryhodnosti či nikoli, protože tyto skutečnosti bezpečně nevyplývají z obsahu

správního spisu. Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že z ustanovení § 43 d. ř. vyplývá, že správce daně je oprávněn pochybnosti o údajích v daňovém přiznání objektivně mít a je třeba, aby je daňovému subjektu dostatečně konkrétním způsobem sdělil. To se v projednávané věci nestalo ideálním způsobem. Je pak na dalším průběhu vytýkacího řízení, zda daňový subjekt na podkladě vydané výzvy ví, co po něm správce daně žádá či zda přetrvá jeho nejistota, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a v čem pochybnosti správce daně vlastně spočívají. Stěžovatelova námitka proto rovněž míří na to, že správce daně své pochybnosti řádně nesdělil, nikoli na to, jak tyto pochybnosti získal.

[36] Stěžovatel namítl, že krajský soud neměl k dispozici kompletní správní spis, neboť test důvěryhodnosti se měl podle tvrzení soudu nacházet jen u spisu pro zdaňovací období říjen 2008 a krajský soud si měl tento test vyžádat i pro zbývající zdaňovací období. Z rozsudku krajského soudu plyne, že krajský soud v souvislosti s testem důvěryhodnosti reagoval na žalobní námitku a pouze sdělil, že tento test byl přiložen pouze k poslednímu zdaňovacímu období. Nelze mu však vytýkat, že si neobstaral tyto testy i pro ostatní zdaňovací období, popř. nedoplňoval spis o zjištění v tomto směru. Předmětem řízení a soudního přezkumu totiž nebylo zjišťování okolností týkajících se uvedených testů.

[37] Nejvyšší správní soud nepovažuje za porušení zásady rovnosti to, že se správce daně rozhodne u některých daňových subjektů provést vytýkací řízení a u jiných nikoli. Neexistuje subjektivní právo daňového subjektu, aby jej správce daně nezatěžoval zahajováním vytýkacího řízení. Okolnosti každého daňového subjektu a každého daňového plnění jsou z podstaty věci jedinečné a nelze paušálně shledávat porušení práv pouze v tom, že v některých případech správce daně k tomuto kroku přistoupí a v některých nikoli. Jinou otázkou je samozřejmě samotný průběh konkrétních vytýkacích řízení a dodržení zákonných podmínek pro jejich vedení.

[38] Stěžovatel namítl, že nedůvodné a opakované vytýkací řízení je spojeno s náklady a svévolné zadržování nadměrného odpočtu je zásadním zásahem do jeho činnosti. K této obecné námitce je třeba znovu stejně obecně zopakovat, že oprávnění vést vytýkací řízení zakládá správci daně daňový řád. Nelze samozřejmě vyloučit, že v konkrétním případě může správce daně postupovat nestandardně. Na druhé straně se však daňový subjekt nemůže stavět do pozice, kdy vytýkací řízení bude považovat za svévolné zadržování své finanční hotovosti. Jak již bylo uvedeno, i když se mu podaří pochybnosti správce daně rozptýlit, neznamená to bez dalšího, že vytýkací řízení nemělo být vůbec zahajováno.

[39] Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, který zdůraznil odlišnost mezi „*zahájením postupu k odstranění pochybností*“, o kterém hovoří § 43 odst. 2 d. ř. a „*zahájením vytýkacího řízení*“, ke kterému dochází v souladu s § 21 odst. 1 d. ř. dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. Třicetidenní lhůta má sloužit ke zkrácení doby, ve které je daňový subjekt v nejistotě, zda bude uplatněný nárok na odpočet uznán či zda o něm vznikly správci daně pochybnosti a hodlá zahájit vytýkací řízení. Na druhé straně však i správce daně musí mít časový prostor se s věcí seznámit a případné pochybnosti nabýt. Není možné tuto lhůtu mnohdy podstatnou měrou zkrátit v návaznosti na okolnosti

nezávislé na správci daně. Jde zejména o časovou prodlevu při doručování, kdy je zcela mimo možnost správce daně reálně ovlivnit, zda si daňový subjekt doručovanou výzvu reálně na poště vyzvedne a kdy tak učiní. Krajský soud proto správně poukázal na odlišné označení úkonu, který je třeba učinit ve stanovené lhůtě s tím, že tento úkon nelze ztotožňovat se zahájením vytýkacího řízení.

[40] Přisvědčit nelze stěžovateli ani pokud jde o zjištění správce daně o jeho nekontaktnosti. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně doručoval výzvu vztahující se ke zdaňovacímu období červen 2008 na adresu sídla stěžovatele. Zásilka se však vrátila se sdělením pošty, že se adresát z místa doručení odstěhoval. Správce daně provedl místní šetření. Poštovní schránka stěžovatele nebyla nalezena, a to ani u vchodových dveří ani na chodbě uvnitř domu. Za této důkazní situace nemůže obstát zcela obecné tvrzení stěžovatele, že jde o rozpor se skutečným stavem a že mělo být u majitele domu ověřeno, zda tam stěžovatel sídlí. Předmětem místního šetření bylo totiž právě to, zda bylo či nebylo možné nalézt poštovní schránku tak, aby do ní mohl doručující orgán doručovat písemnosti vydané v daňovém řízení.

[41] V pořadí poslední stížní námitka směřuje k doplnění data svěšení vyrozumění o uložení písemnosti – výzvy ze dne 8. 8. 2008 z úřední desky správce daně. Ze správního spisu vyplývá, že datum umístění vyrozumění na desku bylo řádně vyznačeno, avšak datum svěšení bylo doplněno dodatečně. Stěžovatel krajskému soudu vytýkal, že mu nebylo zřejmé, jak dlouho bylo vyrozumění na desce vyvěšeno a zda byly splněny podmínky pro doručení tímto způsobem. Pro případnou úspěšnost této námitky však bylo třeba především tvrdit, že nedošlo k řádnému doručení, že vyrozumění skutečně neviselo na úřední desce po předepsanou dobu a proč se to stěžovatel domnívá. To měl krajský soud na mysli, pokud na poslední straně rozsudku shledal, že vzhledem k žalobním tvrzením nedošlo k zásahu do veřejných subjektivních práv stěžovatele.

[42] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[43] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), soud náhradu těchto nákladů nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisů žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 23. února 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu