

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Auto Pool, a. s.**, se sídlem Grafická 22, Praha 5, zastoupena Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Vinohradská 32, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 17. 9. 2008, čj. 14358/08-1300-104880 a čj. 14359/08-1300/104880, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2012, čj. 5 Ca 375/2008 – 55,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2012, čj. 5 Ca 375/2008 – 55, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 17. 9. 2008, čj. 14358/08-1300-104880 a čj. 14359/08-1300-104880, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 19.000 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Stanislava Němce, advokáta.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) vyzval žalobkyni výzvami ze dne 21. 8. 2007 a ze dne 15. 11. 2007, aby odstranila pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních uvedených v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2007. Předmětem sporu bylo, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH na vstupu z pořízených automobilů, které pronajímá svým zákazníkům. O výsledku vytýkacího řízení byla sepsána zpráva, která byla dne 7. 2. 2008 projednána s žalobkyní. Platebním výměrem ze dne 20. 2. 2008, čj. 75991/08/005514/6403, byl žalobkyni vyměřen nižší nadměrný odpočet za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007 a platebním výměrem ze dne 22. 2. 2008, čj. 79866/08/005514/6403, jí byla vyměřena daňová povinnost namísto nadměrného odpočtu za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007.

[2] Žalobkyně se proti oběma platebním výměrům odvolala. Žalovaný však v obou případech odvolání zamítl, a to rozhodnutími uvedenými v záhlaví rozsudku *(pozn.: O odvolání původně rozhodovalo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství).*

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Městský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že není důvodná. Soud v prvé řadě neshledal žádné nedostatky výzev správce daně k odstranění pochybností, posoudil je jako dostatečně konkrétní. Je z nich zřejmé, že důvodem zakládajícím pochybnosti je příliš vysoká hodnota přijatých zdanitelných plnění uvedená na řádku č. 310 daňových přiznání. Dále soud uvedl, že důvody vydání platebních výměrů sice nejsou uvedeny ve výměrech samotných, ale jsou seznatelné ze zprávy o výsledku vytýkacího řízení. Stěžovatelka tak měla možnost vyjádřit své námitky proti závěrům správce daně v odvoláních. Obchodní vztah mezi stěžovatelkou a třetími osobami, které se zavázaly k odkoupení automobilů ve vlastnictví stěžovatelky, nelze dle soudu kvalifikovat jako finanční pronájem ve smyslu § 4 odst. 3 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Uzavřenými smlouvami totiž nebyl předmět nájmu přenechán do užívání třetí osobě, stěžovatelka se pouze zavázala, že po uplynutí 48 měsíců od převzetí automobilu stěžovatelkou jej prodá třetí osobě, a to na výzvu této osoby. Z vyjádření obchodního partnera stěžovatelky společnosti PHYSTER TECHNOLOGY a. s. plyne, že vztah mezi stěžovatelkou a touto společností měl podobu klasického nájemního vztahu, jak o tom ostatně obě dvě strany účtovaly. Stěžovatelka tedy pořídila osobní automobily za účelem jejich pronájmu klientům (s případným pozdějším prodejem). Jde tedy o plnění, u něhož § 75 odst. 2 zákona o DPH zakazuje uplatnění nároku na odpočet daně.

[4] Soud dospěl k závěru, že v daném případě nešlo ze strany stěžovatelky o finanční pronájem automobilu třetím osobám, a proto argumentace žalobkyně vybízející soud k položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU není na místě. Česká republika využila v souladu s právem EU možnost zachovat u osobních automobilů vyloučení nároku na odpočet daně.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost. Namítá, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná, neboť se nevypořádal s argumentací stěžovatelky týkající se přímého účinku čl. 17 odst. 6 tzv. šesté směrnice o DPH a argumentací judikátem Soudního dvora EU ve věci *Stradasfalti* C-228/05. Odpovídajícím způsobem žalovaný nereagoval ani na odvolací námitku stěžovatelky dotazující se, jak s její daňovou povinností souvisí místní šetření u společnosti PHYSTER TECHNOLOGY, resp. to, kam zahrne přijaté zdanitelné plnění odběratel. Žalovaný se dále nevypořádal s odvolací námitkou, že správce daně nevysvětlil, jak způsob zaúčtování osobního automobilu jako dlouhodobého majetku ovlivňuje posouzení obchodního vztahu jakožto finančního pronájmu. Městskému soudu pak stěžovatelka vyčítá, že se nezabýval definicí finančního pronájmu, jak ji podal v rozhodnutí ve věci *Eon Aset* C-118/11 Soudní dvůr EU.

[6] Stěžovatelka namítá, že výzva k odstranění pochybností nevyhovuje požadavku určitosti, jak jej vymezil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 14. 10. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 – 113. Touto neplatnou výzvou nemohlo být zahájeno vytýkací řízení, a tudíž ani vydán platební výměr odlišný od daňového přiznání. Postup správních orgánů zpochybňuje stěžovatelka i kvůli tomu, že k řadě pro řízení zásadních otázek zaujal správce daně stanovisko až ve vyjádření k odvolání a stěžovatelka se o něm dozvěděla až z rozhodnutí žalovaného o odvolání. Tím došlo k porušení dvojinstančnosti řízení.

[7] V souladu s § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, není pro uplatnění nároku na odpočet podstatné, zda je smlouva nazvána smlouvou o finančním pronájmu nebo nájemní smlouvou a smlouvou o budoucí kupní smlouvě. Podstatný je obsah, nikoli název. Vyjádření stěžovatelky obsažené v protokolu o jednání, z něhož žalovaný usoudil, že se nejednalo o finanční pronájem, nedokládá, že obchodní vztah nesplňoval definici finančního pronájmu. Samotný fakt, že stěžovatelka neúčtovala o automobilech jako o zboží, jak měla, ale jako o dlouhodobém majetku, může představovat porušení zákona o účetnictví, nemůže však mít vliv na nárok na vrácení DPH.

[8] Stěžovatelka se domnívá, že žalovaný měl přiznat přímý účinek čl. 17 odst. 2 Šesté směrnice, resp. čl. 176 směrnice 2006/112/ES, jenž upravuje podmínky, za kterých se členský stát může odchýlit od obecného principu práva na odpočet daně. Již před přistoupením do Evropské unie zakazovala Česká republika odpočet DPH na vstupu z osobních automobilů, ovšem jen v případě jejich pořízení. Byl-li však automobil pořízen prostřednictvím finančního pronájmu, měl nájemce možnost odečíst DPH z finanční části leasingu. Tato možnost byla novým zákonem o DPH ukončena. Členské státy si mohou ponechat původní ustanovení, která byla v rozporu s tzv. šestou směrnicí o DPH, nesměly je však modifikovat [viz rozhodnutí Soudního dvora EU ve věcech *Stradasfalti* (C-228/05), *Metropol a Stadler* (C-409/99), *Komise vs. Rakousko* (C-125/05)]. Česká republika tak mohla buď bez jakékoliv změny ponechat dřívější režim, nebo jej změnit, ovšem v takovém případě jen způsobem, který by odchylné ustanovení národního práva uvedl do souladu

s šestou směrnicí o DPH. Pro případ, že by soud nebyl schopen sám aplikovat evropské právo, jehož výklad podal Soudní dvůr ve shora uvedených rozhodnutích, navrhuje stěžovatelka, aby soud položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku.

[9] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 13. 2. 2013 uvedl, že se plně ztotožňuje s posouzením věci městským soudem. Smlouvy mezi stěžovatelkou a jejími klienty nesplňovaly zákonné znaky smluv o finančním pronájmu, a proto se o finanční pronájem nikdy nejednalo. Nebylo proto namístě, aby stěžovatelka snášela rozsáhlé odkazy na judikaturu Soudního dvora EU. Žalovaný je názoru, že v dané věci není třeba předkládat předběžnou otázku. Poukazuje rovněž na to, že stěžovatelka své kasační námitky nepodřadila zákonným důvodům pro podání kasační stížnosti, což by mělo jít k její tíži.

[11] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.A.**]. Dále posuzoval, zda daňové řízení nebylo zatíženo stěžovatelkou namítanými vadami [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.B.**].

[14] Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na to, že stěžovatelka nepodřadila kasační námitky jednotlivým důvodům kasační stížnosti vymezeným § 103 odst. 1 s. ř. s. K tomu lze jen stručně uvést, že plně postačuje, pokud jsou ze znění kasační stížnosti její důvody seznatelné a odpovídají zákonným kasačním důvodům (§ 103 odst. 1 s. ř. s.). Není rozhodující, že stěžovatelka sama své důvody nepodřadila k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinila nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatelka dovozuje, kasační stížnost obstojí (viz např. rozsudek ze dne 8. 1. 2004, čj. 2 Afs 7/2003 – 50, č. 161/2004 Sb. NSS; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná též na www.nssoud.cz). To ostatně stěžovatelka sama správně uvádí ve své replice.

IV.A.
Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů

[15] Z početné judikatury správních soudů vyplývá, že přezkoumatelným správním rozhodnutím je pouze takové rozhodnutí, z něhož vyplývá nejen samotný výrok

rozhodnutí a sdělení důvodů, pro které odvolací orgán nepovažuje odvolání za důvodné, ale i to, o jaké skutkové okolnosti v předmětné věci jde, jaké byly nebo nebyly k zjištěnému skutkovému stavu provedeny důkazní prostředky, které z nich se staly důkazem, jak tyto důkazy byly následně rozhodujícím orgánem hodnoceny (byla jim přiznána důkazní síla), proč se případně některé důkazní prostředky nestaly důkazem a jak byly po té rozhodné skutkové okolnosti právně hodnoceny (úvahy odvolacího správního orgánu). Musí z něho být tedy i zřejmé, jak se správní orgán vypořádal s konkrétními odvolacími námitkami, tj. proč je považuje za liché mylné nebo vyvrácené (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2009, čj. 7 Afs 116/2009 – 70).

[16] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že se žalovaný nevypořádal s argumentací přímým účinkem čl. 17 Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (zvláštní vydání v českém jazyce: Kapitola 09 Svazek 01 S. 23 – 62) (dále jen „Šestá směrnice“), respektive přímým účinkem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1—118) a s odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. 9. 2006, *Stradasfalti* (C-228/05, Sb. s. rozh. s. I-8391).

[17] Otázkou přímého účinku čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, respektive čl. 176 Směrnice 2006/112/ES, se žalovaný vypořádal dostatečně. Poukázal na to, že dle čl. 17 odst. 6 rozhodne Rada na návrh Komise o tom, z jakých výdajů nelze daň odečíst, přičemž do vstupu takových opatření v platnost mohou členské státy zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech ke dni svého přistoupení. Oba české zákony o DPH (zákon č. 588/1992 Sb. a zákon č. 235/2004 Sb.) obsahují zákaz uplatnění odpočtu daně při pořízení osobního automobilu, není-li pořízen za účelem dalšího prodeje nebo vývozu. Za těchto okolností hodnotí žalovaný argumentaci uvedenou na podporu přímého účinku čl. 17 odst. 6 tzv. šesté směrnice o DPH za irelevantní. Právě shrnutou část odůvodnění rozhodnutí žalovaného považuje zdejší soud za vnitřně konzistentní. Podle žalovaného se česká právní úprava odlišuje od úpravy Šesté směrnice, ovšem sama směrnice opravňuje členské státy, aby si ponechaly specifický režim, který se na jejich území uplatňoval před přistoupením k EU. Dle žalovaného jsou pro takový postup splněny všechny podmínky. Proto v logice rozhodnutí žalovaného nemělo význam zabývat se tím, zda má čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice přímý účinek. V této souvislosti se žalovaný rovněž dostatečně vypořádal s odkazem stěžovatelky na rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Stradasfalti* (s. 10 rozhodnutí čj. 14358/08-1300-104880 a s. 9 rozhodnutí čj. 14359/08-1300-104880).

[18] Stěžovatelka má za to, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s tím, jaký důkazní význam mělo místní šetření provedené u společnosti PHYSTER TECHNOLOGY, a. s. K tomu soud uvádí, že žalovaný na s. 9 rozhodnutí čj. 14358/08-1300-104880 srozumitelně a dostatečně konkrétně odůvodnil, jaký význam pro danou věc mají výsledky místního šetření provedeného u uvedené společnosti. Pomocí místního šetření bylo ověřeno, že PHYSTER TECHNOLOGY účtovala o platbách poukazovaných stěžovatelce za pronájem automobilu jako o přijatých službách, u nichž nárokovala odpočet DPH na vstupu. Tím bylo potvrzeno, že nešlo o prodej osobního automobilu, neboť v tomto případě by odběrateli nevznikl nárok na odpočet DPH na vstupu. Žalovaný dodal, že tento

závěr jednoznačně vyplývá i z jiných důkazních prostředků, a proto nepřihlížel ke zjištěním dožádaného správce daně a nehodnotil výsledky místního šetření jako důkaz v neprospěch odvolatele (stěžovatelky). Jinými slovy žalovaný uvedl, že skutkový stav byl již tak dostatečně zjištěn, a proto není třeba výsledky místního šetření u společnosti PHYSTER TECHNOLOGY hodnotit jako další důkaz v neprospěch stěžovatelky. Žalovaný tedy tento důkazní prostředek nevzal jako základ pro svá skutková zjištění. V rozhodnutí čj. 14359/08-1300-104880, které se vztahuje ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2007, žalovaný uvedl, že zjištění dožádaného správce daně ohledně společnosti PHYSTER TECHNOLOGY se týkají jen zdaňovacího období 2. čtvrtletí roku 2007, pro navazující zdaňovací období nejsou vůbec relevantní.

[19] Rozhodnutí žalovaného má být dle stěžovatelky nepřezkoumatelné rovněž proto, že žalovaný nevysvětlil, jaký vliv na existenci nároku na vrácení DPH na vstupu má skutečnost, že o pořízených automobilech bylo účtováno jako o investičním majetku. K tomu zdejší soud uvádí, že žalovaný na s. 5 obou svých rozhodnutí poukazuje na to, že vazbou mezi nárokem na odpočet a způsobem zaúčtování pořízení automobilů argumentovala stěžovatelka v protokolu čj. 48313/08/005937/8379 i v textu odvolání. Žalovaný zdůraznil, že důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH jsou zjištění správce daně o povaze obchodní transakce, nikoliv způsob zaúčtování sám o sobě. Na s. 6 rozhodnutí čj. 14358/08-1300-104880 a na s. 5 rozhodnutí čj. 14359/08-1300-104880 pak žalovaný přehledně nastínil dvě možná schémata obchodní transakce včetně toho, jak by mělo být v těchto případech účtováno o pořízení automobilů stěžovatelkou. Skutečnost, že stěžovatelka účtovala o pořízených automobilech jako o investičním majetku, podpůrně dokládá závěry správce daně učiněné na základě provedených důkazních prostředků, tedy že vztah mezi stěžovatelkou a třetími osobami, které užívaly automobily ve vlastnictví stěžovatelky, nebyl finančním pronájmem, nýbrž běžným nájemním vztahem.

[20] Z rozhodnutí žalovaného plyne, že se v dostatečném rozsahu vypořádal s odvolacími námitkami stěžovatelky. Celý soubor námitek nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného je nedůvodný. Nejvyšší správní soud podotýká, že se ke správnosti právě uvedených závěrů žalovaného nemohl vyjádřit, a to pro jeho pochybení rozvedená dále v části **IV.B.**

IV.B.
Vady daňového řízení

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že daňové řízení bylo zatíženo vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Výzvy k odstranění pochybností zaslané správcem daně stěžovatelce neobsahovaly ani v jednom případě skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních. Druhá vada daňového řízení má spočívat v tom, že žalovaný měl porušit zásadu dvojinstančnosti.

IV.B.1
Náležitosti výzvy k odstranění pochybností

[22] Oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení upravoval v rozhodné době § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).

[23] Dle § 43 odst. 1 ZSDP, ve znění účinném do 30. 10. 2007, vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Toto znění citovaného ustanovení se aplikuje na výzvu správce daně ze dne 21. 8. 2007.

[24] Na výzvu ze dne 15. 11. 2007 je třeba aplikovat § 43 odst. 1 ZSDP, ve znění zákona č. 270/2007 Sb. Dle něj vzniknou-li pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo o pravdivosti údajů tam uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

[25] Podmínky, při jejichž splnění je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností, popsal rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 – 102 (č. 1729/2008 Sb. NSS): „*Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně.* [...] *Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy 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, vůči němuž má být zahájeno vytýkací řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.* [...] *Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání - taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová.*“

[26] Právní názor vyjádřený v usnesení rozšířeného senátu je aplikovatelný i na § 43 odst. 1 ZSDP, ve znění zákona č. 270/2007 Sb. Tato novela jen precizovala, že pochybnosti musí být daňovému subjektu sděleny takovým způsobem, aby mu bylo umožněno podat určitou odpověď a předložit důkazní prostředky. Totéž dovodil rozšířený senát ve shora citovaném usnesení i ve vztahu k předchozímu znění tohoto ustanovení.

[27] Správce daně ve výzvě ze dne 21. 8. 2007 uvedl, že mu po přezkoumání přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2007 vznikly pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu B. přiznání, neboť stěžovatelka uvádí vysoká přijatá zdanitelná plnění na ř. 310. Proto správce daně vyzval stěžovatelku k předložení evidence dle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Shodný text obsahuje i výzva ze dne 15. 11. 2007 vztahující se ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2007.

[28] Z textu výzev k odstranění pochybností jasně vyplývá, že správce daně nesdělil stěžovatelce, na základě jakých skutečností pochybuje o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních. Sdělení, že důvodem pro vydání výzvy je příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na řádku č. 310, nepředstavuje žádný dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti údaje uvedeného na tomto řádku daňového přiznání. Ostatně i další část výzvy, v níž správce daně požaduje po stěžovatelce, aby předložila celou evidenci vedenou podle § 100 zákona o DPH a daňové doklady vztahující se nejen k přijatým zdanitelným plněním, ale rovněž k poskytnutým zdanitelným plněním (ty nemají k řádku č. 310 daňového přiznání přímý vztah), nasvědčuje tomu, že výzvy správce daně nejsou založeny na pochybnostech podložených konkrétními skutkovými okolnostmi, porovnáním vykázané daňové povinnosti (resp. nadměrného odpočtu) s údaji předchozích zdaňovacích období nebo finanční analýzou. Naopak, vše nasvědčuje tomu, že správce daně zahájil vytýkací řízení u stěžovatelky jen proto, že nárokovala vyplacení vysokého nadměrného odpočtu za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007. Ze správního spisu totiž nevyplývá, že by správce daně měl před vydáním výzev jakékoliv relevantnější poznatky o podnikatelské činnosti stěžovatelky.

[29] Před vydáním výzvy ze dne 15. 11. 2007 již správce daně měl poznatky o podnikatelské činnosti stěžovatelky, které mohly založit pochybnosti o správnosti výše deklarovaných přijatých plnění s nárokem na odpočet DPH. Tyto poznatky však správce daně do textu výzvy ze dne 15. 11. 2007 nevtělil. Soud proto již nemusel řešit dopady toho, že správce daně tyto poznatky shromáždil díky nezákonně vedenému vytýkacímu řízení zahájenému výzvou ze dne 21. 8. 2007.

[30] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že obě výzvy správce daně k odstranění pochybností jsou nezákonné (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2009, čj. 2 Afs 58/2009 – 85).

[31] V rozsudku ze dne 23. 2. 2012, čj. 8 Afs 38/2011 – 117 ve věci *TLC czech s. r. o.*, soud korigoval dopady shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu tím, že poukázal na

možnost zhojení vadné výzvy v průběhu vytýkacího řízení. K tomu může dojít tehdy, jestliže si adresát výzvy správně vyloží její obsah. V nyní posuzované věci nicméně nebyla v průběhu vytýkacího řízení vydána žádná další výzva k odstranění pochybností (na rozdíl od případu, jímž se NSS zabýval v rozsudku ze dne 30. 9. 2010, čj. 9 Afs 46/2010 – 227), ani při jednání se stěžovatelkou správce daně neuvedl, z jakých skutečností své pochybnosti o správnosti daňového přiznání dovozuje. Namísto toho si správce daně nechal předložit kompletní daňovou evidenci vedenou podle § 100 zákona o DPH, všechny faktury přijaté a vystavené ve 2. a 3. čtvrtletí roku 2007, pokladní doklady zaúčtované v daňové evidenci za 3. čtvrtletí roku 2007, bankovní výpisy, nájemní smlouvu od Arcibiskupství pražského, smlouvu o nájmu nebytových prostor, zaúčtování dopravních prostředků na účtu 029, přehled zaúčtování na účtu 042, kopii technických průkazů na automobily, dohody o dlouhodobém pronájmu automobilů včetně výpůjčních karet, smlouvy o uzavření budoucích smluv a smlouvy o úvěru. Výhrady sdělil správce daně stěžovatelce až před vydáním platebních výměrů v rámci seznámení s výsledky vytýkacího řízení.

[32] Správce daně tedy zahájil vytýkací řízení v rozporu s § 43 ZSDP, v průběhu vytýkacího řízení si nechal předložit účetnictví stěžovatelky v plném rozsahu (nikoliv jen cíleně ve vztahu k otázce pronájmu automobilů stěžovatelkou třetím osobám), včetně smluvní dokumentace, aniž by stěžovatelce sdělil, k jakým obchodním případům či účetním skutečnostem se jeho pochybnosti vztahují a na jakých skutkových okolnostech či poznatcích spočívají. Správce daně si při vytýkacím řízení, zejména s ohledem na rozsah prověřovaných skutečností, počínal jako při daňové kontrole, tj. vyhledával případy, které jsou z hlediska daňového chybně deklarované. Jedním z rozdílů mezi vytýkacím řízením a daňovou kontrolou však je, že před zahájením vytýkacího řízení již musí správce daně disponovat poznatky, které odůvodňují pochybovat o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, přičemž tyto konkrétní důvody pro zahájení vytýkacího řízení musí daňovému subjektu sdělit (viz rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52, bod 31, *E. T. Holding*, č. 2000/2010 Sb. NSS).

[33] Z toho, že stěžovatelka se výzvě správce daně podrobila a předložila mu požadované účetní záznamy, tedy chovala se tak, jako by byla výzva k odstranění pochybností učiněna v souladu se zákonem, nelze dovozovat, že došlo ke zhojení vady řízení spočívající v jejím zahájení v rozporu se zákonem. Tím by totiž soud *de facto* ignoroval, že správce daně smí zahájit vytýkací řízení pouze za podmínek stanovených zákonem a nepřípustně by upřednostnil zájem státu na řádném výběru daní na úkor ochrany práv daňových subjektů.

[34] Nejvyšší správní soud uzavírá, že vytýkací řízení bylo zahájeno v rozporu se zákonem, a proto i samotné vytýkací řízení je nezákonné, včetně platebního výměru, jímž bylo završeno. Vzhledem k tomu, že vůbec nebyly splněny podmínky pro to, aby správce daně vedl vytýkací řízení, nemohla být tato vada odstraněna ani v odvolacím řízení. Městský soud měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu daňového řízení zrušit rozhodnutí žalovaného. Námitka stěžovatelky je tedy důvodná.

IV.B.2
Porušení principu dvojinstančnosti

[35] Stěžovatelka namítá, že došlo k porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení, neboť k řadě pro věc významných otázek se vyjádřil až žalovaný ve svém rozhodnutí, stanovisko správce daně k těmto otázkám není ze spisu patrné. Dle stěžovatelky tak jde o vadu daňového řízení, přičemž na podporu svého závěru argumentuje rozsudkem ze dne 31. 3. 2005, čj. 5 Afs 34/2003 – 78, a rozsudkem ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003 – 74.

[36] K odkazu stěžovatelky na judikaturu NSS soud uvádí, že právní názor vyslovený ve shora citovaných rozsudcích nedopadá na případ stěžovatelky, jelikož se týká případů, kdy v odvolacím řízení byly prováděny nové důkazní prostředky či došlo ke změně v právním posouzení věci odvolacím orgánem. V nyní posuzovaném případě však v odvolacím řízení nové důkazní prostředky prováděny nebyly a žalovaný se zcela ztotožnil s právním posouzením věci, jak je ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení zachytil správce daně. To, že žalovaný doplnil v určitých směrech argumentaci správce daně, je dáno tím, jaké stěžovatelka vznesla odvolací námitky proti platebním výměrům. Žalovaný byl totiž povinen přezkoumat platební výměry v rozsahu všech námitek uplatněných v odvolání, přičemž takto nastavený rozsah přezkumné činnosti musel nalézt odraz i v odůvodnění rozhodnutí žalovaného (§ 50 odst. 3 a 7 ZSDP). Jestliže stěžovatelka určité námitky nevznesla ve vytýkacím řízení, ale teprve v odvolání, je logické, že správce daně se s nimi ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení nevypořádal, a naopak, že se jimi zabýval ve svých rozhodnutích žalovaný. Stěžovatelka konkrétně namítá, že otázku, jak souvisí způsob zaúčtování automobilů s porušením zákona o DPH a zda je pro věc relevantní rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *Stradasfalti*, řešil poprvé až žalovaný. To je však dáno právě tím, že tyto námitky uplatnila stěžovatelka až v odvolání, nikoliv ve vytýkacím řízení. Stěžovatelka ve vytýkacím řízení žádnou právní argumentaci neuplatňovala, a to ani po seznámení s výsledkem vytýkacího řízení. Nelze tedy správci daně vyčítat, že se určitými dílčími argumenty nezabýval, neboť v jím vedeném řízení nevyvstaly.

[37] Daňové řízení tedy nebylo stiženou vadou spočívající v porušení principu dvojinstančnosti. Městský soud vyhodnotil tuto otázku věcně správě. Námitka je nedůvodná.

V.
Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto zrušil rozsudek městského soudu (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Již městský soud měl v řízení o žalobě zrušit rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[39] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal, že daňové řízení bylo zatíženo závažnou vadou, kterou nelze odstranit ani v odvolacím řízení, není účelné, aby se zabýval dalšími kasačními námitkami, jimiž stěžovatelka zpochybňuje posouzení právní otázky městským soudem. Konkrétně jde zejména o námitky, zda právní vztah mezi stěžovatelkou a jejími zákazníky lze kvalifikovat jako finanční pronájem automobilů a zda česká právní úprava

zakazující odpočet DPH v případě pořízení automobilu pro jiný účel než jeho další prodej či poskytnutí do finančního pronájmu neodporuje právu EU. V této situaci nelze ani položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2009, čj. 7 Afs 116/2009 – 70).

[40] Pokud soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008 – 98).

[41] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Řízení o žalobě skončilo neúspěchem žalovaného, který tak nemá právo na náhradu nákladů řízení. Naopak úspěšná stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení má. Náklady řízení v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů (§ 57 odst. 1 s. ř. s.).

[42] V řízení před městským soudem byla stěžovatelka zastoupena daňovým poradcem, jehož odměna se počítá na základě § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif, dále též jen „AT“), ve znění účinném do 31. 12. 2012. Sazba za jeden úkon právní služby činí dle § 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu 2.100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon právní služby. Stěžovatelce vznikly v řízení před městským soudem tyto náklady:

Soudní poplatek	2.000 Kč
Převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Účast na jednání [§ 11 odst. 1 písm. g) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Celkem	9.200 Kč

[43] V řízení před Nejvyšším správním soudem, v němž musela být stěžovatelka zastoupena advokátem, jí vznikly tyto náklady řízení:

Soudní poplatek	5.000 Kč
Převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Sepis kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]	2.100 Kč + 300 Kč
Celkem	9.800 Kč

Jelikož zástupce stěžovatelky učinil veškeré úkony právní služby poskytnuté v řízení o kasační stížnosti v prosinci 2012, vycházel soud při stanovení výše odměny za jeden úkon

právní služby z advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012 (viz čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb.).

[44] Celková výše nákladů řízení stěžovatelky tak činí 19.000 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Stanislava Němce, advokáta (§ 149 odst. 1 o. s. ř., užitý na základě § 64 s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. dubna 2013

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu