

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **H. R.,** zast. JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně,** Masarykova 31, Brno (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem), v řízení o kasační stížnosti žalobce a kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 23. 1. 2013, č. j. 59 Af 5/2012 - 54,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 23. 1. 2013, č. j. 59 Af 5/2012 – 54 **se** ve výroku II. a III. **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost žalobce **se odmítá.**

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalobce.

Odůvodnění:

Žalobce se domáhal zrušení tří rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, kterými byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“), kdy správce daně platebními výměry ze dne 27. 6. 2011, č. j. 99695/11/187911500802 a č. j. 96351/11/1187931500686, a ze dne 18. 8. 2011, č. j. 115408/11/187911500802, žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen, březen a červen 2010.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pob. Liberec (dále „krajský soud“) výše uvedeným rozsudkem, proti kterému podali kasační stížnost žalobce i žalovaný, výrokem I. zamítl žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2012, č. j. 23/12-1300-501078 a č. j. 24/12-1300-501078 (zdaňovací období květen, březen 2010), výrokem II. zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078 (zdaňovací období červen 2010) pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení

I. Kasační stížnost žalovaného

Žalovaný proti shora uvedenému rozsudku krajského soudu podal včasnou kasační stížnost a to proti výroku II., kterým krajský soud rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2012, č. j. 25/12-1300-501078, pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a výroku III. o nákladech řízení. Žalovaný má za to, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a proto je nezákonný [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Žalovaný uvádí, že meritem uvedeného sporu byly námitky žalobce, které směřují do procesního postupu, resp. postupu prvoinstančního správce daně, a to ve své převažující části do zákonnosti zahájení vytýkacího řízení podle ust. § 43 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů *(dále jen zákon o správě daní a poplatků),* a to ve dvou směrech - jednak k námitce včasnosti zahájení řízení dle ust. § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jednak co se týče obsahových náležitostí, tj. k otázce, zda-li tyto výzvy obsahově splnily požadavky, kladené na ně zákonným ustanovením. Ve věci namítaného nedodržení lhůty dle ust. § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků soud zdůvodnil a společně uzavřel, proč dané žalobní námitce nepřisvědčil a nedodržení této lhůty neshledal, posouzením žalobní námitky ve vztahu k obsahovým náležitostem těchto výzev se soud zabýval samostatně ve vztahu ke každé vydané výzvě (za každé zdaňovací období), přičemž ve vztahu k výzvě k odstranění pochybností správce daně ze dne 19. 8. 2010, č. j. 73836/10/187911500802, **týkající se zdaňovacího období měsíce června 2010,** se krajský soud ztotožnil s námitkami žalobce ohledně její nezákonnosti.

Krajský soud uvedl, že pochybnosti správce daně o správnosti uplatnění snížené sazby daně u uskutečněných zdanitelných plnění dle přílohy č. 1 zákona o DPH nestojí na racionálním základě, výzva v tomto směru není zcela určitá a její důvody nejsou zřejmé.

Žalovaný s tímto právním závěrem nesouhlasí a namítá, že pokud správci daně vznikly za zdaňovací období březen 2010 či květen 2010 pochybnosti o správnosti uplatnění snížené sazby DPH u uskutečněných zdanitelných plnění, na základě konkrétních dokladů vystavených účastníkem řízení a tento tyto pochybnosti rozptýlil, tj. doložil oprávněnost uplatnění snížené sazby daně u těchto konkrétních jím vystavených dokladů, příp. tyto skutečnosti zjistil správce daně, nelze na základě této situace dovozovat, že v případě vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění v daňovém přiznání za červen 2010 na řádku č. 2 byla oprávněně uplatněna snížená sazba daně, když správce daně doklady za červen 2010 neměl vůbec k dispozici. Doklady předloženými žalobcem za

březen 2010 či květen 2010, včetně důkazních prostředků, bylo možné rozptýlit pochybnosti správce daně, jež se týkaly právě a pouze plnění uskutečněných účastníkem řízení v březnu 2010 a květnu 2010. Z dokladů včetně důkazních prostředků předložených žalobcem, či získaných správcem daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím března 2010 a května 2010 nevyplývala žádná souvislost s jinými doklady, proto nebylo možné učinit závěr, že žalobce i v červnu 2010 uplatnil oprávněně u jím vykázaných uskutečněných plnění v daňovém přiznání sníženou sazbu daně.

Žalovaný konstatuje, že dle zákona o DPH se u služeb uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak; u služeb uvedených příloze č. 2 se uplatňuje snížená sazba daně. Dále zákon stanoví, že u bytové výstavby (§ 48) a staveb pro sociální bydlení (§ 48a) lze za stanovených podmínek uplatnit sníženou sazbu daně, přičemž oprávněnost uplatnění této sazby daně musí daňový subjekt prokázat. Je tedy evidentní, že u stavebních prací se běžně uplatňuje základní sazba daně a snížená sazba daně pouze na základě zákonem stanovených podmínek. V daném případě postup správce daně při vydání výzvy ze dne 19. 8. 2010, kterou požadoval po žalobci prokázání uplatnění snížené sazby u jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění v daňovém přiznání za červen 2010 na řádku č. 2 *(zcela logicky právě s ohledem na druh daňovým subjektem uskutečňovaných zdanitelných plnění, jimiž byly stavební práce)*, byl plně v souladu se zákonem.

Žalovaný uvádí, že správce daně neměl k dispozici žádné daňové doklady týkající se zdaňovacího období června 2010, tudíž si nemohl ověřit, že daňovým subjektem byla u jím vykázaných zdanitelných plnění – stavební práce, uplatněna snížená sazba daně v souladu se zákonem, což vyústilo při vydání rozhodnutí - platebního výměru na daň z přidané hodnoty za červen 2010 - č. j. 115408/11/187911500802 v závěr, že uskutečněná zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně nebyla uznána a takto uskutečněná zdanitelná plnění byla podřazena pod základní sazbu daně z přidané hodnoty.

V případě pochybnosti vyjádřené správcem daně o objemu uskutečněných zdanitelných plnění, žalovaný připouští, že toto vyjádření nebylo až tak logické a racionální ve vazbě na předcházející období. Jednalo se spíše o správní úvahu, že vyjádřená pochybnost pouze o oprávněnosti uplatnění snížené sazby (ve výzvě za březen 2010 a květen 2010 vyjádřeny pochybnosti ve vazbě jak na přijatá, tak i uskutečněná zdanitelná plnění, a to právě ve vazbě na sníženou sazbu daně) bez návaznosti na objem uskutečněných zdanitelných plnění může být neúplnou či nejasnou. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt na výzvu nereagoval, žádné doklady a důkazní prostředky nepředložil, správce daně danou věc zhodnotil a ve vazbě na ustanovení § 21 zákona o DPH, dle kterého má plátce povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, uznal v plné výši žalobcem uvedené uskutečněné zdanitelné plnění (objemem uskutečněných zdanitelných plnění) v podaném daňovém přiznání, u kterých pouze změnil výši sazby daně, a to v souladu se zákonem.

Na rozdíl od názoru krajského soudu, má žalovaný za to**,** že z uvedených důvodů ani na základě *takto formulovaných pochybností správce daně* nelze dospět k závěru o *účelovosti vydání výzvy ze dne 19. 8. 2010.* Skutečnost diskutabilního vyjádření pochybností vzhledem k objemu uskutečněných zdanitelných plnění, vedle zcela jasně oprávněného

požadavku na prokázání snížené sazby DPH, nemůže mít za následek nezákonnost předmětné výzvy z hlediska nenaplnění předpokladů konkretizace pochybností.

S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby podle ust. § 110 s. ř. s. rozsudkem zrušil v rozsahu napadení – tj. v rozsahu výroků II. a III. kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 23. 1. 2013, sp. zn. 59 Af 5/2012 a vrátil mu věc k dalšímu řízení, neboť podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. má za to, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a proto je nezákonný.

II. Kasační stížnost žalobce

Žalobce se včasnou kasační stížností domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku krajského soudu ve výroku I, kterým byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 2. 2012, č. j. 23/12-1300-501078 a č. j. 24/12-1300-501078; a ve výroku III, kterým byla žalobci uložena povinnost zaplatit žalovanému na účet č. 19-8024621/0710 náklady řízení ve výši 1668 Kč ve lhůtě 15 dnů od právní moci rozsudku krajského soudu.

Předně žalobce v kasační stížnosti uvádí, že brojil třemi žalobami proti třem rozhodnutím žalovaného, a to proti rozhodnutí č. j. 23/12-1300-501078, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010; proti rozhodnutí č. j. 24/12-1300-501078, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010 a č. j. 25/12-1300-501078, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010. Uvedené věci byly vedeny v řízení před krajským soudem pod sp. zn. 59 Af 5/2012, 59 Af 6/2012 a 59 Af 7/2012, krajský soud je usnesením ze dne 13. 6. 2012, vydaným pod č. j. 59 Af 5/2012 - 23 spojil ke společnému projednání s tím, že nadále budou všechny uvedené věci vedeny pod sp. zn. 59 Af 5/2012.

Žalobce v kasační stížnosti namítá, že krajský soud tento svůj postup nezdůvodnil, uvádí, že ačkoliv si je vědom, že rozhodnutím o spojení věcí se pouze upravuje vedení řízení a je proto kasační stížnost proti tomuto rozhodnutí nepřípustná (viz. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2004, č. j. 2 Afs 3/2003 – 46, rozsudek ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 49/2008 – 131 a další), musí uvést, že snaha o koncentraci řízení soudem měla za následek, že mu nebyl na jednání dán potřebný čas pro přednes žaloby a jejího upřesnění. Soudem byl tak žalobce omezen i při závěrečné řeči. Dle žalobce byla každá žaloba originální a žalobce měl v úmyslu se ke každé i jednotlivě vyjádřit.

Dále směřuje kasační stížnost žalobce proti výroku, kterým soud rozhodl o nákladech řízení tak, že žalobci uložil povinnost na účet žalovaného uhradit náklady řízení ve výši 1668 Kč. Žalobce nejprve konstatuje, že možnost uplatnit námitky proti výroku o nákladech řízení byla řešena rozšířeným senátem v usnesení ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64, podle něhož právo uplatnit kasační námitky proti výroku o nákladech řízení lze uplatnit z důvodu, že kasační stížnost směřuje také proti výroku o zamítnutí žaloby proti správním rozhodnutím. Žalobce namítá, že o nákladech řízení žalobce krajský soud

závazně ve výroku nerozhodl a ani v odůvodnění se uplatněnými náklady řízení nezabýval a nevyložil, proč tyto žalobci nepřiznal, ač byl částečně úspěšný, neboť jedno ze správních rozhodnutí bylo výrokem II. zrušeno. Absence rozhodnutí o nákladech řízení za situace, kdy byl žalobce z jedné třetiny úspěšný, je v rozporu se zásadou spravedlnosti a legitimního očekávání. Z listu č. 41 soudního spisu vyplývá, že zástupkyně žalobce je plátce DPH a z listu č. 42 pak konkrétní náklady řízení požadované žalobcem do období soudního jednání. Pokud se jedná o náklad na právní službu – účast na soudním jednání dne 23. 1. 2013, tak jde o náklad, který přísluší žalobci přímo ve výši advokátního tarifu za jednání u soudu. V závěrečné řeči bylo uvedeno, že náklady budou žalobcem upřesněny do 3 dnů, soud se k této lhůtě nevyjádřil, na vyjádření žalobce nevyčkal a na jednání rozsudek přímo vyhlásil. Takový postup považuje žalobce za rozporný s principem práva na spravedlivý proces, který v sobě zahrnuje i oprávněnou reparaci alespoň paušalizovaných nákladů, když ne nákladů skutečných, v případě úspěchu ve věci.

Přiznání nákladů řízení žalovaného považuje žalobce rovněž za sporný postup, neboť ust. § 57 s. ř. s. řadí mezi náklady řízení hotové výdaje účastníků. Žalovaný však nepředložil žádný důkaz, který by osvědčil, že vynaložil konkrétní hotovostní výdaj, který by přímo souvisel s jeho účastí na jednání dne 23. 1. 2013. Žalovaný předložil pouze výpočet paušalizovaného nároku na pracovní cestu zaměstnance dle vyhl. č. 472/2012 Sb., který však vychází z jiného právního předpisu, než na který odkazuje vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 37/1992 Sb., která upravuje hotové výdaje účastníka řízení. Žalobce se tedy domnívá, že účelem vyhl. 472/2012 Sb. je stanovit výši cestovních náhrad při pracovní cestě zaměstnancem, žalovaný však jako zaměstnanec v soudním řízení nevystupoval. Dle žalobce za situace, kdy žalovaný nedoložil žádné hotové výdaje, které mu vznikly a jejichž náhradu by požadoval, bylo přiznání paušalizované náhrady nákladů řízení žalovanému dle vyhl. č. 472/2012 Sb. v rozporu se zásadou na spravedlivý proces a zásahem do vlastnického práva žalobce. Výrok soudu o náhradě nákladů je tedy nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nevypořádal s argumenty žalobce a dále nezákonný, když odůvodnění je chybné a vychází z právních předpisů, které na věc nedopadají.

V poslední části kasační stížnosti je žalobcem konstatováno, že navrhl krajskému soudu, aby přerušil řízení a položil předběžnou otázku Evropskému soudnímu dvoru, zda lze zahájit vytýkací řízení po lhůtě stanovené vnitrostátní normou a zda je to v souladu se zásadou neutrality. Krajský soud tak neučinil, protože dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Krajský soud upozornil na to, že ani Nejvyšší správní soud při řešení obdobných případů neshledal rozpor vnitrostátních norem upravujících vytýkací řízení a vracení nadměrných odpočtů s normami evropského práva. Žalobce proto v kasační stížnosti navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby přerušil řízení a položil Evropskému soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda konkludentní vyměření k datu podání přiznání a ve výši uvedené v daňovém přiznání nastane automaticky ze zákona, pokud do 30 dnů není daňovému subjektu doručena výzva k zahájení vytýkacího řízení a nebo postačí v této lhůtě vydat výzvu a tím již nedojde ke konkludentnímu vyměření daně. Výzvu pak může daňovému subjektu doručit kdykoliv ve lhůtě vyměření daně. Nebo lhůta 30 dnů je pouze pořádková a nic nebrání správci daně, aby kdykoliv ve lhůtě pro vyměření daně vystavil výzvu, která

obsahuje konkrétní pochybnosti, a tím anuloval domněnku daňového subjektu o konkludentním vyměření daně dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní.

Dále má předběžná otázka směřovat k okamžiku existence pochybností, tj. zda musí tyto pochybnosti vyplývat přímo z podaného daňového přiznání či býti správci daně známy k datu zpracování daňového přiznání, to znamená mohou být vytýkacím řízením odstraňovány pouze zřejmé nejasnosti a chyby? Žalobce uvádí, že pokud Nejvyšší správní soud přeformuluje návrh obsahu předběžné otázky k Evropskému soudnímu dvoru, tak žalobce žádá, aby výše uvedené námitky Nejvyšší správní soud přezkoumal v rámci kasační stížnosti.

Na základě výše uvedených skutečností navrhuje žalobce, aby byl rozsudek krajského soudu ve výroku I. a III. zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a současně rozhodl, že žalovaný je povinen do tří dnů od vynesení rozsudku nahradit žalobci náklady řízení spojené s kasační stížností.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

III. a) Ke kasační stížnosti žalovaného

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížních námitek, vázán rozsahem a důvody, které žalovaný uplatnil v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost žalovaného je důvodná.

V daném případě je předmětem posouzení právní názor krajského soudu, který zrušil rozhodnutí žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010 a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že při vydání výzvy dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, byl správními orgány překročen zákonný rámec citovaného ustanovení.

Jak vyplývá z rozsudku, krajský soud sám mimo jiné konstatoval, že konkrétní okolnosti při vydání výzvy vztahující se k DPH za zdaňovací období červen 2010 byly odlišné od okolností vydání dvou výzev týkajících se téže daně za zdaňovací období březen a květen 2010, které krajský soud shledal zákonnými. Dle názoru krajského soudu, pochybnosti správce daně o správnosti uplatnění snížené sazby daně u uskutečněných zdanitelných plnění dle přílohy č. 1 zákona o DPH nestojí na racionálním základě, výzva v tomto směru není zcela určitá a její důvody nejsou zřejmé. Dle názoru soudu vydal správce daně tuto výzvu v okamžiku, kdy již měl k dispozici důkazy (žalobcem předložené dne 11. 8. 2010), které jeho předchozí vyjádřené pochybnosti o správnosti uplatnění snížené sazby DPH dle § 48 a § 48a zákona o DPH beze zbytku rozptýlily, jak plyne z formulovaných závěrů správce daně o výsledku jeho postupu. Požadavek správce daně na prokázání oprávněnosti uplatnit sníženou sazbu DPH poukazem na přílohu č. 1 zákona o DPH nebyl dle názoru soudu jasný také s ohledem na předmět uskutečněných zdanitelných plnění, kterým byly i správcem daně zmíněné stavební práce, u nichž oprávněnost uplatnění snížené sazby DPH správce daně v předchozích případech

požadoval prokázat ve smyslu § 48 a § 48a zákona o DPH (zcela logicky právě s ohledem na druh žalobcem uskutečňovaných zdanitelných plnění, jimiž byly stavební práce).

Krajský soud shledal postup při vydání výzvy dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc červen 2010 za účelový a v důsledku toho považoval za nezákonné vyměření DPH za zdaňovací období červen 2010.

Uvedenému závěru Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. V daném případě bylo aplikováno ust. § 43 dnes již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 43 odst. 1 cit. zákona vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, 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. Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší patnácti dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu.

Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozhodnutí ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102 a řada dalších, přístupných na www.nssoud.cz) vyplývá, že ve výzvě je správce daně povinen uvést své pochybnosti takovým 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. Jinými slovy, výzva správce daně musí být natolik konkrétní a určitá, aby daňový subjekt náležitým způsobem seznal, kde a ohledně jakých údajů uvedených v řádném či dodatečném daňovém tvrzení správci daně pochybnosti vznikly. Nepostačí tedy pouhé sdělení správce daně, že tu jsou pochybnosti. Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty. Pro bližší důvody tohoto názoru odkazuje pátý senát pro stručnost na předmětné usnesení rozšířeného senátu.

V dané věci však Nejvyšší správní soud konstatuje, že výzva správce daně ze dne 19. 8. 2010 těmto požadavkům nastoleným zákonem (i v intencích citované judikatury) dostála. Správce daně požadoval po žalobci prokázání uplatnění snížené sazby u jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění v daňovém přiznání za červen 2010. Jednalo se o pochybnosti o správnosti údajů na řádku č. 2 daňového přiznání, konkrétně pochybnosti o objemu uskutečněných zdanitelných plnění v tomto zdaňovacím období a dále prokázání uplatnění snížené sazby u jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění. Ve výzvě je konkrétně uvedeno, že s ohledem na hlavní ekonomickou činnost žalobce uvedenou v daňovém přiznání - montáž sádrokartonu – správce daně předpokládal, že zdanitelnými plněními jsou stavební práce. Vzhledem k tomu, že žalobce neměl zaměstnance a objem provedených prací činil za měsíc červen 859 842 Kč, vyjádřil správce daně pochybnosti o tom, kdo tyto práce provedl a za účelem prověření správnosti sazby a

objemu prací požadoval po žalobci předložení evidence pro daňové účely, faktury vydané a daňové doklady přijaté vztahující se k uskutečněným zdanitelným plněním. Dle názoru Nejvyššího správního soudu jsou pochybnosti uvedené ve zmíněné výzvě dostatečně určité, správce daně sděluje pochybnosti jasným a srozumitelným způsobem tak, aby byl žalobce na ni schopen kvalifikovaně reagovat. V daném případě lze postup správce daně při vydání výzvy ze dne 19. 8. 2010, kterou požadoval po žalobci prokázání údajů uvedených v daňovém přiznání za červen 2010, považovat za logický právě s ohledem na druh žalobcem uskutečňovaných zdanitelných plnění, jimiž byly stavební práce. Dle zákona o dani z přidané hodnoty se totiž u služeb uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Snížená sazba se uplatňuje pouze u služeb, dodávek tepla a chladu a zboží uvedeného v příloze č. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Snížená sazba daně se uplatňuje u služeb uvedených příloze č. 2. Dále zákon stanoví, že u bytové výstavby (§ 48) a staveb pro sociální bydlení (§ 48a) lze za stanovených podmínek uplatnit sníženou sazbu daně, přičemž oprávněnost uplatnění této sazby daně musí daňový subjekt prokázat. Je tedy evidentní, že u stavebních prací se běžně uplatňuje základní sazba daně a snížená sazba daně pouze na základě zákonem stanovených podmínek. Výzva neobsahuje pouhé odkazy na řádky podaného daňového přiznání, popř. zcela obecnou povinnost k předložení všech dokladů relevantních pro příslušné řádky, nýbrž obsahuje zcela jasnou a konkrétní pochybnost a z jejího zdůvodnění je zřejmé, čeho se pochybnosti týkají. Z tohoto důvodu je nutno vyslovit, že předmětná výzva, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení, je naopak zákonná a nezpůsobuje nezákonnost celého následujícího vytýkacího řízení a potažmo ani vydaného platebního výměru, jak dovodil krajský soud ve svém rozsudku.

V souvislosti s výše uvedeným je nesprávný i názor krajského soudu stran nezákonnosti předmětné výzvy spočívající v tom, že správce daně ji vydal v okamžiku, kdy již měl k dispozici důkazy, které jeho předchozí vyjádřené pochybnosti o správnosti uplatněné snížené sazby beze zbytku rozptýlily. Krajský soud tento názor dovozoval ze skutečnosti, že žalobce předkládal důkazní prostředky k výzvám dle § 43 vztahujícím se ke zdaňovacím obdobím březen 2010 a květen 2010 a správce daně měl tudíž tyto důkazní prostředky bez dalšího aplikovat i pro zdaňovací období červen 2010. Jinými slovy, dle názoru krajského soudu, měl správce daně vycházet z toho, že prokázal-li žalobce uplatnění snížené sazby DPH za zdaňovací období březen 2010 a květen 2010, je prokazování správnosti uplatněné sazby v daňovém přiznání za měsíc červen 2010 již bezpředmětné. Takový závěr krajského soudu však nelze akceptovat.

Dle ust. § 40 odst. 14 zákona o správě daní a poplatků se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Z toho vyplývá, že nelze v řízení vycházet bez dalšího ze skutečností z jiného, resp. jiných zdaňovacích období a tyto skutečnosti „promítat“ do dalšího či dalších zdaňovacích období. Tak jako nelze např. při opomenutí a pochybeních daňového subjektu v jednom zdaňovacím období, bez řádného zjištění skutkového stavu, automaticky vyvozovat shodné negativní závěry pro další zdaňovací období, nelze ani vycházet z faktu, že prokázal-li daňový subjekt relevantní skutečnost rozhodnou pro stanovení daně v jednom zdaňovacím období, má se za to, že se svého důkazního břemene pro další zdaňovací období zbavil.

V daném případě tedy správce daně, při stanovení daně z přidané hodnoty za měsíc červen 2010, nemohl vycházet automaticky z důkazních prostředků, které žalobce předložil ve vztahu k předcházejícím zdaňovacím obdobím a přistoupit k vyměření daně za období červen 2010, pokud doklady k němu se vztahující neměl vůbec k dispozici. Lze tak přisvědčit žalovanému, že pokud vznikly správci daně za zdaňovací období březen 2010 či květen 2010 pochybnosti o správnosti uplatnění snížené sazby DPH u uskutečněných zdanitelných plnění, na základě konkrétních dokladů vystavených žalobcem a tento tyto pochybnosti správce daně rozptýlil, tj. doložil oprávněnost uplatnění snížené sazby daně u těchto konkrétních jím vystavených dokladů, nelze na základě této situace dovozovat, že v případě vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění v daňovém přiznání za červen 2010 na řádku č. 2, oprávněně byla uplatněna snížená sazba daně. Doklady předloženými žalobcem za březen 2010 či květen 2010 včetně důkazních prostředků bylo možné rozptýlit pochybnosti správce daně, jež se týkaly právě a pouze plnění uskutečněných v březnu 2010 a květnu 2010. Z dokladů včetně důkazních prostředků předložených žalobcem, či získaných správcem daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím března 2010 a května 2010, nevyplývala žádná souvislost s jinými doklady, proto nebylo možné učinit závěr, že žalobce i v červnu 2010 uplatnil oprávněně u jím vykázaných uskutečněných plnění v daňovém přiznání sníženou sazbu daně.

Nejvyšší správní soud tedy naopak nedospěl k závěru o účelovosti vydání výzvy ze dne 19. 8. 2010., resp. o její nezákonnosti, potažmo nezákonnosti vydaného platebního výměru.

III. b) Ke kasační stížnosti žalobce

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost žalobce a dospěl k názoru, že je třeba ji jako nepřípustnou dle ustanovení § 104 s. ř. s. odmítnout.

Žalobce své kasační námitky nikterak nesměruje k výroku I. napadeného rozsudku in meritum, tzn. netvrdí, že soud postupoval nezákonně., pokud neuznal žalobní námitky stran vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen a květen 2010, jeho námitky směřují výlučně k postupu soudu, který spojil žaloby ke společnému projednání a dále k výroku o nákladech řízení.

Předně je nutno konstatovat, že podle § 104 odst. 3 písm. b) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž se pouze upravuje vedení řízení. Touto formulací je nepochybně míněno i spojení věcí ke společnému projednání.

Žalobce v kasační stížnosti (pod bodem II. 1.) namítal, že pro sloučení věcí do jednoho řízení nebyly v daném případě splněny podmínky a takový postup krajského soudu považuje za vadu řízení před soudem. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že o spojení předmětných věcí ke společnému projednání rozhodl krajský soud samostatným usnesením. To však nic nemění na tom, že se v daném případě jedná o kasační stížnost směřující proti rozhodnutí, jímž se pouze upravuje vedení řízení, a jako taková je proto nepřípustná ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. b) s. ř. s.; srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2004, č. j. 2 Afs 3/2003 - 46, přístupný na www.nssoud.cz a

řadu dalších, na něž ostatně poukázal i sám žalobce, když uvedl, že si je vědom nepřípustnosti kasační stížnosti proti rozhodnutí, jímž se pouze upravuje vedení řízení.

Další část kasační stížnosti směřuje proti výroku o nákladech řízení, přičemž žalobce dovozuje přípustnost kasační stížnosti ze skutečnosti, že současně směřuje kasační stížnost také proti výroku o zamítnutí žaloby proti správním rozhodnutím.

Podle ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s. je nepřípustná kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení, nebo proti důvodům rozhodnutí soudu. Rozhodnutím o nákladech řízení je nutno rozumět postup soudu podle § 61 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o povinnosti nahradit náklady řízení rozhodne soud zpravidla v rozsudku nebo usnesení, jímž se řízení končí, přičemž pro jeho rozhodnutí platí zásady uvedené v § 60 odst. 1 až odst. 8 téhož zákona. Rozhodnutím o nákladech řízení je tedy nejen rozhodnutí o povinnosti nahradit druhému účastníku náklady řízení, ale též rozhodnutí, jímž bylo soudem vysloveno, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo, ať již z jakéhokoliv zákonem přípustného důvodu. Pokud pak ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s. stanoví, že kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení je nepřípustná, pak to nepochybně platí i pro výrok, který je v dané věci napaden kasační stížností. Se stěžovatelem se lze ztotožnit v tom, že ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz. usnesení ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64) by bylo lze se stížní námitkou směřující proti výroku o nákladech řízení věcně zabývat, ale pouze za předpokladu, že kasační stížností bude napaden i výrok ve věci samé. Při posuzování, zda je tento předpoklad splněn, tj. zda je napaden i výrok ve věci samé, je nutno vycházet z obsahu kasační stížnosti, tedy z toho, zda kasační stížnost obsahuje i námitky směřující proti výroku ve věci samé. Obsahuje-li alespoň jednu přípustnou stížní námitku proti výroku krajského soudu ve věci samé, je přípustná i námitka proti výroku o nákladech řízení. Tak tomu však v případě žalobce není.

Předmětem kasační stížnosti totiž není tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, z důvodů vad řízení, zmatečnosti řízení před soudem, dále nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí (viz § 103 s. ř. s.), tedy důvodů, které by mohly svědčit pro nezákonnost napadeného výroku. O žádný z těchto důvodů se kasační stížnost žalobce neopírá. Žalobce v kasační stížnosti zdejšímu soudu stran výzvy vydané dle § 43 zákona o správě daní pouze navrhuje, aby přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku stran lhůt pro zahájení vytýkacího řízení; to však za kasační námitku považovat nelze.

Nejvyšší správní soud zcela nad rámec uvedeného považuje za vhodné uvést, že stran stěžovatelem zmiňované otázky důvody pro přerušení řízení a položení nastíněné otázky neshledal ani při řešení obdobných případů, neboť dle jeho názoru zde neexistuje rozpor vnitrostátních norem upravujících vytýkací řízení a vracení nadměrných odpočtů DPH s normami evropského práva, resp. porušení principu neutrality. Nad rámec uvedeného je rovněž třeba podotknout, že ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků bylo zrušeno a nahrazeno novou právní úpravou zakotvenou v § 89 a násl. zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Nová právní úprava reflektuje obecnou povinnost členských států zachovávat základní právní zásady Společenství. Jedná se zejména o zásadu proporcionality

(přiměřenosti), podle které lze použít jen takové procesní postupy, které jsou nezbytné k dosažení cíle požadovaného konkrétní normou (např. C-84/94 Spojené Království v Rada [1996] ECR I-05755, odst. 57), dále zejména o zásadu ekvivalence a efektivity. Zásada ekvivalence (rovnocennosti) přikazuje členským státům zajistit při uplatňování práva Společenství podmínky ne méně příznivé či méně účinné, než jaké jsou k dispozici v souvislosti s uplatňováním práva vnitrostátního (např. C-33/76 Rewe [1976] ECR 1989, odst. 6); zásada efektivity (účinnosti) zajišťuje účinnou ochranu práv vyplývajících z komunitárních norem, což znamená, že procesní postupy nesmějí učinit vymáhání komunitárního práva nadměrně obtížným nebo dokonce prakticky nemožným (např. již zmíněný Rewe nebo C-213/89 Factortame [1990] ECR I-02433, odst. 20-23). Nová právní úprava zohledňuje pro účely rychlého postupu právě situace, kdy z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet. Správce daně má povinnost v případě pochybností vydat výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Jednoznačně tak nová úprava obsažená v daňovém řádu zavedla „časový tlak“ na správce daně, aby v takových případech konkrétních pochybností umožnil daňovému subjektu tyto co nejrychleji odstranit a rozptýlit a sám mohl o vzniku daňového odpočtu vydat co nejrychleji rozhodnutí a vyměřený nadměrný odpočet ve stanovené lhůtě daňovému subjektu vrátit. Stejně tak z nové právní úpravy vyplývá, že postup podle § 89 a násl. se uplatní v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Judikatorní výklad ust. § 43 dnes již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb. provedený správními soudy (např. rozsudek ze dne 20. 1. 2006, č. j. 7 Afs 155/2004 - 90, rozsudek ze dne 16. 8. 2005, č. j. 5 Afs 153/2004 - 106, rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57 a řada dalších, vše přist. na www.nssoud.cz), jakož i nová právní úprava § 89 a násl., upravující postup k odstranění pochybností, není v rozporu s uvedenými zásadami Společenství a zdejší soud nenalezl v žádné z projednávaných věcí důvod, pro který by zmíněné ustanovení § 43 zákona o správě daní, nemělo být aplikováno (srov. oproti tomu např. Factortame odst. 21, Spojené případy C-286/94 Garage Molenheide BVBA, C-340/95 Peter Schepens, C-401/95 Bureau Rik DecanBusiness Research & Development NV, C-47/96 Sanders BVBA v. Belgický stát [1997] ECR I-07281, odst. 64).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost žalobce ani v části, kdy žalobce navrhuje položení předběžné otázky, neobsahuje kasační námitky směřující proti výroku krajského soudu ve věci samé; proto námitka proti výroku o nákladech řízení je nepřípustná V této souvislosti však Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že vzhledem k tomu, že rozsudek krajského soudu byl zrušen ve výroku II, a tudíž musel být zrušen i ve výroku III (jehož zrušení se žalobce domáhal), který je na zrušeném výroku o věci samé závislý, bude se krajský soud otázkou nákladů řízení v řízení o žalobě opětovně zabývat ve svém novém rozhodnutí.

S přihlédnutím k výše uvedenému shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobce nepřípustnou podle ust. § 104 odst. 2 a § 104 odst. 3 písm. b) s. ř. s.

Nejvyššímu správnímu soudu ze všech výše uvedených důvodů nezbylo než kasační stížnost žalobce podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 104 odst. 2 a odst. 3 písm. b) s. ř. s. a § 120 s. ř. s. odmítnout, neboť jde o návrh nepřípustný.

O nákladech řízení o kasační stížnosti žalobce rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 3 ve spojení s ust. § 120 s. ř. s.; žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byl–li návrh odmítnut.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalovaného důvodnou a napadený rozsudek krajského soudu ve výrocích II. a III. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. listopadu 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu