

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **HAPPY TUBE, s. r. o.**, se sídlem Ježkova 1054/10, Praha 3, zastoupeného JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 4. 2015, čj. 3 A 159/2014 – 54,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 4. 2015, čj. 3 A 159/2014 – 54, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

1. Žalovaný vyzval žalobce dne 22. 5. 2014 podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, k odstranění pochybností vztahujících se k přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za 1. čtvrtletí roku 2014.

2. Žalobce podal dne 23. 6. 2014 stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu, v níž namítl nezákonnost postupu k odstranění pochybností. Vyrozuměním ze dne 26. 8. 2014 žalovaný sdělil žalobci, že neshledal stížnost důvodnou. Odvolací finanční ředitelství posoudilo žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (podanou podle § 261 odst. 6 daňového řádu) jako částečně důvodnou v části týkající se překročení lhůty pro vyřízení stížnosti. V části namítající nezákonnost výzvy ze dne 22. 5. 2014 byla stížnost podle Odvolacího finančního ředitelství nepřípustná.

II.

3. Žalobce napadl postup žalovaného u Městského soudu v Praze žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, v níž se domáhal, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v postupu k odstranění pochybností a nařídil mu vyměřit DPH za 1. čtvrtletí roku 2014 ve výši uvedené v daňovém přiznání žalobce.
4. Vzhledem ke skutečnosti, že žalovaný ukončil postup k odstranění pochybností úředním záznamem ze dne 10. 2. 2015 a dne 13. 3. 2015 vydal platební výměr čj. 1661294/15/2003-52522-105744, žalobce požádal o změnu petitu žaloby a o určení, že postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem žalovaného. Dále setrval na požadavku, aby soud nařídil žalovanému vyměřit daň za předmětné zdaňovací období konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání ve výši uvedené v tomto přiznání.

5. Městský soud zamítl žalobu rozsudkem ze dne 15. 4. 2015, čj. 3 A 159/2014 – 54. Rozsudek městského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

6. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

7. Podle stěžovatele nebyl postup k odstranění pochybností zahájen v souladu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Výzva ze dne 22. 5. 2014 neobsahovala konkrétní pochybnosti, které by byly podloženy konkrétní analýzou, odchylkami od předchozích zdaňovacích období apod. Žalovaný odkázal pouze na jednotlivé řádky daňového přiznání, jejichž čísla nahradil slovním popisem. Stěžovatel proto nesouhlasil s městským soudem, že obsah výzvy splňoval „*charakteristiku objektivní skutečnosti zakládající relevantní pochybnosti*“. Údajnou pochybností nemohl být ani neukončený postup k odstranění pochybností za 4. čtvrtletí roku 2013, protože ten byl zahájen obdobně nekonkrétní, a tedy nezákonnou výzvou. Navíc zmiňovaný postup k odstranění pochybností byl v mezidobí již uzavřen a DPH byla vyměřena v souladu s daňovým přiznáním stěžovatele.

8. Postup k odstranění pochybností musí být rychlou a jednoznačnou cestou, kterou správce daně odstraňuje konkrétní pochybnosti o daňové povinnosti daňového subjektu. Mantinely stanoví právní úprava a judikatura, podle níž musí být důvodné podezření správce daně založeno na konkrétních a přesvědčivých poznatcích či na analýzách obdobné kvality opřených o skutkové okolnosti (viz zejm. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 – 102, č. 1729/2008 Sb. NSS). V posuzované věci žalovaný tyto mantinely překročil.

9. Nedostatek konkrétních pochybností potvrzuje také požadavek na předložení všech dokladů za celé zdaňovací období a celé evidence (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012 – 37). Stěžovatel se nacházel v obdobné situaci jako daňový subjekt v citovaném rozsudku – žalovaný nedisponoval žádnými konkrétními pochybnostmi a důvodem výzvy ze dne 22. 5. 2014 byla pouze skutečnost, že stěžovatel vykázal nadměrný odpočet DPH, jehož vyplacení se žalovaný snažil oddálit.

10. Městský soud se s citovanou judikaturou nijak nevyrovnal, pouze prohlásil, že považuje sdělení pochybností žalovaného za dostatečné. Závěry městského soudu byly v přímém rozporu s usnesením rozšířeného senátu čj. 9 Afs 110/2007 – 102.

11. Dále stěžovatel upozornil, že žalovaný vyměřil daň podle pomůcek, a to ve výši uplatňované stěžovatelem v daňovém přiznání. Tato skutečnost potvrzuje, že žalovaný žádné konkrétní pochybnosti neměl a vykázaný nadměrný odpočet zadržoval svévolně. Žalovaný se snažil obhájit svůj nezákonný postup tím, že stanovil nadměrný odpočet zcela v souladu s daňovým přiznáním i bez předložení dokladů stěžovatelem. Zároveň ale způsobem vyměření daně (podle pomůcek) žalovaný učinil ze stěžovatele neseriózní a nespolupracující daňový subjekt. Vyměření daně podle pomůcek je bráno v úvahu při posuzování daňových subjektů z hlediska jejich spolehlivosti nebo při posuzování podmínek pro prominutí příslušenství daně apod. V souvislosti s nezákonným postupem k odstranění pochybností stěžovateli vznikly také náklady na obranu. Stěžovatel se proto necítil uspokojen tím, že daň byla nakonec stanovena v původně deklarované výši. Daň měla být vyměřena konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Městský soud se k uvedeným skutečnostem nevyjádřil, a zatížil rozsudek nepřezkoumatelností.

12. Městský soud se opomněl vypořádat také s námitkou, že rozsah a nekonkrétnost výzvy odpovídala spíše daňové kontrole než postupu k odstranění pochybností. Tyto dva instituty však nesmí být volně zaměňovány (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 – 61, č. 3091/2014 Sb. NSS).

13. Stěžovatel zdůraznil i význam časového aspektu v případě nadměrného odpočtu. Daňový subjekt většinou již uhradil spornou DPH svému dodavateli a má zákonný nárok na její vrácení od státu do třiceti dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Na to jsou navázány jeho finanční toky. V případě vyšších obratů může jít o mnohamilionové částky. Požadavek, aby měl daňový subjekt rezervy odpovídající nejobvyklejší sazbě 21 %, je ekonomickým nesmyslem. Postup k odstranění pochybností oddaluje zákonný nárok na vrácení daně a může způsobit rdousící efekt. Nárok na odpočet vzniká ze zákona, správce daně jej může zpochybnit jen při dodržení zákonem stanovených pravidel.

14. V posledním okruhu námitek stěžovatel brojil proti postupu finančních orgánů při vyřizování stížnosti podané podle § 261 daňového řádu. Poté, kdy žalovaný nevyhověl stížnosti proti postupu k odstranění pochybností, stěžovatel požádal o prošetření vyřízení stížnosti Odvolací finanční ředitelství. To vyhovělo žádosti pouze částečně a uznalo, že žalovaný překročil lhůtu pro vyřízení stížnosti. Ve zbývající části týkající se nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ale Odvolací finanční ředitelství uzavřelo, že stížnost byla nepřípustná, protože zákonodárce jasně vyjádřil, že řádný opravný prostředek není přípustný proti rozhodnutím označeným jako výzva. Odvolací finanční ředitelství se tímto postojem snaží legalizovat postup, kdy správce daně zahájí nezákonnou výzvou postup k odstranění pochybností a zadržuje nadměrný odpočet někdy i několik let. Daňovému subjektu jsou tak upřena v rámci postupu k odstranění pochybností jakákoliv práva, neboť správní orgán nepřipouští ani možnost obrany před nezákonností a svévolí. Podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 téhož zákona je přitom podmínkou pro podání zásahové

žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, čj. 9 Aps 4/2013 – 25, č. 2956/2014 Sb. NSS).

15. Závěrem stěžovatel podotkl, že o svévoli a nerespektování právních předpisů svědčí také skutečnost, že stížnost nebyla vyřízena v zákonné lhůtě 60 dnů od jejího podání. Byť Odvolací finanční ředitelství uznalo pochybení žalovaného, necítilo potřebu učinit v tomto směru další opatření.

IV.

16. Žalovaný setrval na stanovisku, že výzva ze dne 22. 5. 2014 splňovala všechny zákonné náležitosti i konkrétní sdělení, o kterých údajích má správce daně pochybnosti, jaké skutečnosti má stěžovatel objasnit a jakým způsobem je má doložit. „*Nad rámec*“ žalovaný dodal, že v době vydání výzvy ze dne 22. 5. 2014 probíhal u stěžovatele také postup k odstranění pochybností za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013, v jehož rámci žalovaný prověřoval okolnosti pronájmu nebytových prostor. V daném případě byly pochybnosti žalovaného založeny na následujících skutečnostech: (1) platba za pronájem byla zaslána na účet osoby odlišné od společnosti HONISTER, která měla být pronajímatelem, a (2) na adrese, kde si stěžovatel pronajímal objekt k prezentačním účelům, se nacházela budova, v níž probíhaly v době místního šetření stavební práce. S ohledem na skutečnost, že se v případě pronájmu jedná o opakovaná plnění, žalovaný předpokládal, že budou uplatněna i v rámci daňového přiznání k DPH za 1. čtvrtletí roku 2014.

17. Dále žalovaný podotkl, že vyhověl opakovaným žádostem stěžovatele o prodloužení lhůty stanovené výzvou, stěžovatel však nevyvinul žádnou snahu předložit alespoň některé z požadovaných důkazních prostředků. Je otázkou, proč stěžovatel žádal o prodloužení lhůty, považoval-li výzvu již od počátku za nezákonnou.

18. Podle žalovaného byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V úředním záznamu ze dne 10. 2. 2015 žalovaný sdělil stěžovateli, že daň bude stanovena podle pomůcek, a v průvodním dopisu jej poučil o právu navrhnout další důkazy. Stěžovatel této možnosti nevyužil a ani žalovaný neshledal důvody pro pokračování v dokazování. V daném případě došlo k odstranění pochybností vymezených ve výzvě ze dne 22. 5. 2014 a žalovaný uznal nárokovaný nadměrný odpočet v plné výši. Žalovaný byl oprávněn vyměřit daň podle pomůcek, protože stěžovatel nepředložil důkazní prostředky požadované ve výzvě ze dne 22. 5. 2014. Při stanovení daňové povinnosti žalovaný vyšel z údajů v daňovém přiznání za předcházející zdaňovací období, protože odpočet za 1. čtvrtletí roku 2014 byl tvořen stejným předmětem plnění.

19. Námitka, že rozsah a nekonkrétnost výzvy odpovídaly daňové kontrole, byla podle žalovaného neopodstatněná a účelová. Žalovaný nepředpokládal rozsáhlé dokazování, ale naopak počítal s částečným využitím údajů z předcházejícího zdaňovacího období.

20. K námitce týkající se prošetření stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu žalovaný podotkl, že se jednalo o úkon nadřízeného správního orgánu. Stěžovatel ovšem neoznačil Odvolací finanční ředitelství za dalšího žalovaného. Žalovaný se ztotožnil se závěrem Odvolacího finančního ředitelství, které neshledalo důvod pro přijetí opatření

k nápravě, protože pochybení spočívající v překročení lhůty pro rozhodnutí podle § 261 odst. 4 daňového řádu již nebylo možné zhojit. Závěrem žalovaný dodal, že stěžovatel mohl podat podnět na ochranu proti nečinnosti, domníval-li se, že byl nucen strpět po neomezeně dlouhou dobu úkony správního orgánu.

V.

21. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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. 3, 4 s. ř. s.).

22. Kasační stížnost je důvodná.

23. Mezi účastníky řízení bylo především sporné, zda výzva ze dne 22. 5. 2014, zahajující postup k odstranění pochybností, splňovala obsahové náležitosti požadované § 89 daňového řádu. Odpověď na tuto otázku je podstatná pro posouzení, zda zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností představovalo nezákonný zásah žalovaného vůči stěžovateli.

24. Zákonné požadavky pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu jsou v podstatných rysech shodné, jako byly požadavky pro zahájení vytýkacího řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010. Byť nová právní úprava změnila možnosti vyústění předmětných kontrolních postupů (a v důsledku toho i možnost použití typově odlišných procesních prostředků obrany), nezměnila podstatu a cíle předmětného institutu (blíže viz rozsudek ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 – 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, odst. 27).

25. Daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na „*konkrétnost*“ pochybností právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy vytýkacího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejm. co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu čj. 9 Afs 110/2007 – 102, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkacímu řízení.

26. Rozšířený senát zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení. Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytýkacího řízení nejsou dány. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti. Ve vztahu k jiným subjektům je postup správce daně podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nezákonný a nemůže být podkladem pro následný postup proti daňovému subjektu (např. pro vyměření daně).

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

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

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

30. Jakkoliv se požadavky na vyjádření pochybností podložených konkrétními skutkovými okolnostmi již v úvodní výzvě mohou jevit jako obtížně splnitelné, legislativní vývoj směřuje spíše k jejich zpřísnění a vyšší ochraně daňových subjektů. Již v usnesení čj. 9 Afs 110/2007 – 102 rozšířený senát poukázal na novelu § 43 zákona o správě daní a poplatků provedenou zákonem č. 270/2007 Sb. s účinností od 1. 11. 2007, která doplnila do předmětného ustanovení požadavek, podle něhož správce daně musel sdělit své pochybnosti „*způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků*“. Podle rozšířeného senátu bylo účelem novely postavit na jisto, že správce daně vskutku konkrétním a určitým způsobem sdělí daňovému subjektu, jaké pochybnosti má o jeho tvrzeních. Nová právní úprava postupu k odstranění pochybností v daňovém řádu tento vývoj potvrdila výslovným zakotvením požadavku na „*konkrétnost*“ pochybností.

31. Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na citované usnesení rozšířeného senátu upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na výzvu. Soud např. uznal, že výzva byla dostatečná, pokud správce daně opřel svou pochybnost o skutečnost, že daňový subjekt, jehož hlavní ekonomickou činností byla montáž sádrokartonu, neměl zaměstnance a objem provedených prací činil v rozhodném měsíci 859 842 Kč. Správci daně tak vznikla důvodná pochybnost o tom, kdo práce provedl. S ohledem na hlavní ekonomickou činnost daňového subjektu správce daně vyjádřil pochybnost také o uplatnění snížené sazby DPH, protože u stavebních prací se běžně uplatňuje základní sazba daně, zatímco snížená sazba daně vyžaduje splnění zákonem stanovených podmínek (rozsudek ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013 – 63).

32. Připomenout lze i rozsudek ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 57/2012 – 35, kdy soud považoval za vyhovující požadavkům rozšířeného senátu výzvu založenou na zjištění, že výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v rozhodném období značně přesáhla hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích. Správci daně proto vznikla pochybnost, co způsobilo nárůst ekonomické činnosti daňového subjektu, zda tato činnost byla předmětem DPH a zda u souvisejících plnění bylo možné uplatnit nárok na odpočet.

33. Správce daně dostál požadavkům na výzvu zahajující vytýkací řízení ve věci rozhodnuté rozsudkem ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 – 41 (viz zejm. odst. 20). Daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH na základě faktury společnosti, jejíž sídlo zapsané v obchodním rejstříku bylo pouze formální, společnost neposkytovala místně příslušnému správci daně žádnou součinnost a nepodala daňové přiznání k DPH za rozhodné zdaňovací období. Správce daně dále vyjádřil pochybnosti o tom, zda stěžovatelka dodala zboží do jiného státu jiné společnosti, neboť registrace na faktuře uvedeného VAT ID byla zrušena před datem deklarovaného uskutečnění zdanitelného plnění.

34. V další věci soud neshledal nezákonnou ani výzvu zahajující postup k odstranění pochybností, v níž správce daně zmínil tři skutkové okolnosti, které ve svém souhrnu zavdávaly důvodné pochybnosti: reálný nárůst ekonomické činnosti daňového subjektu se sídlem na hromadné adrese a bez nahlášené provozovny k výkonu faktické ekonomické činnosti (viz rozsudek ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014, odst. 19).

35. Naopak sdělení správce daně, že důvodem pro vydání výzvy je příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na určitém řádku, nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti údaje uvedeného na tomto řádku daňového přiznání. Také požadavek na předložení celé evidence vedené podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a daňových dokladů vztahujících se nejen k přijatým zdanitelným plněním, ale také k poskytnutým zdanitelným plněním (které nemají k danému řádku daňového přiznání přímý vztah), nasvědčoval závěru, že výzvy nebyly založeny na pochybnostech podložených konkrétními skutkovými okolnostmi. Správce daně pochybil, pokud si nechal předložit účetnictví daňového subjektu v plném rozsahu, aniž by sdělil, k jakým obchodním případům či účetním skutečnostem se jeho pochybnosti vztahují a na jakých skutkových okolnostech či poznatcích spočívají. Soud vytkl správci daně, že si při vytýkacím řízení počínal jako při daňové kontrole, tj. vyhledával případy, které jsou z hlediska daňového chybně deklarované. Zjištěné skutečnosti tak nasvědčovaly závěru, že správce daně zahájil vytýkací řízení jen proto, že stěžovatelka nárokovala vyplacení vysokého nadměrného odpočtu. Ze správního spisu totiž nevyplynulo, že by správce daně měl před vydáním výzev jakékoliv relevantnější poznatky o podnikatelské činnosti daňového subjektu. Soud uzavřel, že za popsané situace bylo vytýkací řízení zahájeno v rozporu se zákonem (rozsudek čj. 1 Afs 105/2012 – 37, jehož se dovolával stěžovatel již v žalobě).

36. Obdobně výzva nebyla dostatečně konkrétní a skutkově podložená, pokud správce daně vyzval daňový subjekt pouze obecně k prokázání oprávněnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a k předložení záznamní povinnosti za celé zdaňovací období, veškerých relevantních dokladů (faktur, smluv, objednávek, pokladních dokladů, jednotné

celní deklarace, výpisů z banky atd.), které byly podkladem pro stanovení základu daně. Soud zdůraznil, že správce daně je povinen sdělit své pochybnosti dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem (rozsudek ze dne 9. 9. 2009, čj. 2 Afs 58/2009 – 85).

37. Požadavek na konkrétnost výzvy souvisí také se smyslem a účelem předmětného kontrolního mechanismu. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, které brání řádnému stanovení daně. Jedná se o procesní prostředek sloužící k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. Hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány jeho vlastním legislativním rámcem, vyplývajícím z § 89 a § 90 daňového řádu. Zákonodárce současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (viz např. rozsudky čj. 1 Ans 10/2012 – 52, čj. 1 Aps 20/2013 – 61 nebo čj. 2 Afs 174/2014).

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

39. V nyní posuzované věci žalovaný vydal dne 22. 5. 2014 výzvu zahajující postup k odstranění pochybností následujícího znění: „*Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 30. 4. 2014 za 1. čtvrtletí 2014, vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť*

- správci daně vznikly pochybnosti o výši nárokovaného nadměrného odpočtu. Je třeba doložit, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění Vaší ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisu)
- dále má správce daně pochybnosti o tom, zda se poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě deklarované v přiznání reálně uskutečnilo a zda se tak stalo v rozsahu deklarovaném daňovým subjektem
- správce daně má pochybnosti o tom, zda plnění deklarovaná na ř. 12 ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich plnění (§ 108) a na ř. 26 ostatní plnění s nárokem na odpočet daně, byla skutečně realizována

- u daňového subjektu byl zahájen výzvou dle § 89 daňového řádu postup k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 a dosud nebyly odstraněny pochybnosti vymezené v předmětné výzvě.

Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisu (dále jen ‚daňový řád'), Vás vyzývá, k odstranění pochybností uvedených v této výzvě.

Proto předložte evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období."

40. Soud přisvědčil stěžovateli, že citovaná výzva nevyhovuje požadavkům na konkrétnost pochybností. Z výše shrnuté judikatury jednoznačně vyplývá, že z výzvy musí být zřejmé, proč pochybnosti vznikly a v čem spočívají. Žalovaný ale nezmínil žádnou konkrétní skutkovou okolnost, která by jeho tvrzené pochybnosti vyvolala.

41. Samotná výše nadměrného odpočtu nemůže založit důvod pro zahájení postupu podle § 89 daňového řádu, postrádá-li výzva bližší odůvodnění, proč má správce daně důvodné podezření, že uplatněná výše odpočtu je nesprávná. Výzvu by mohl odůvodnit např. srovnáním s výší odpočtů nárokovaných daňovým subjektem v jiných zdaňovacích obdobích s tím, že výše odpočtu v prověřovaném zdaňovacím období se znatelně liší od výše obvyklé pro daňový subjekt. Obdobné upřesnění předmětná výzva postrádá a omezuje se na konstatování, že správci daně vznikly pochybnosti o výši nárokovaného nadměrného odpočtu.

42. Výzva mlčí také o skutkových poznatcích správce daně, které vyvolaly jeho pochybnosti o uskutečnění plnění v jiném členském státě, nebo plnění na řádcích č. 12 a č. 26 daňového přiznání.

43. Skutkovou okolností, která by zakládala konkrétní pochybnosti správce daně, nemůže být bez dalšího ani zahájení, resp. neukončení postupu k odstranění pochybností za jiné zdaňovací období. Takový závěr by vedl k absurdním důsledkům, neboť by umožnil správci daně zahájit libovolný počet postupů k odstranění pochybností za různá zdaňovací období pouze na základě již zahájeného postupu k odstranění pochybností za jedno zdaňovací období. Takto by správce daně mohl popřít požadavek na konkrétnost výzvy, tj. na podložení pochybností relevantními skutkovými okolnostmi vztahujícími se právě k prověřovanému zdaňovacímu období. Skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně a nelze je bez dalšího „*promítat*" do jiných zdaňovacích období (viz např. rozsudek ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013 – 63).

44. Není pochopitelně vyloučeno, že plnění uskutečněná či přijatá v jednom zdaňovacím období mohou určitým způsobem souviset s plněními vztahujícími se k jinému zdaňovacímu období. Zamýšlí-li však správce daně opřít své pochybnosti o skutečnosti z jiného zdaňovacího období, musí vysvětlit, jak souvisejí s prošetřovaným zdaňovacím obdobím (např. právě srovnáním výše nadměrných odpočtů, která svědčí o značné neobvyklosti prověřovaného odpočtu).

45. Také požadavek správce daně na předložení celé evidence podle § 100 zákona o DPH, který neupřesnil, s jakými obchodními případy nebo jakými plněními měly mít požadované doklady souvislost, svědčí pro závěr, že správce daně konkrétní pochybnosti neměl (srov. rozsudky čj. 1 Afs 105/2012 – 37 a čj. 2 Afs 58/2009 – 85).

46. Neexistenci konkrétních pochybností nasvědčuje také obsah úředního záznamu ze dne 10. 2. 2015 o průběhu postupu k odstranění pochybností podle § 90 daňového řádu. Žalovaný v něm konstatoval, že daňový subjekt nepředložil požadované důkazní prostředky, ale současně uzavřel, že pochybnosti vymezené ve výzvě ze dne 22. 5. 2014 byly rozptýleny. Tato tvrzení se jeví jako vzájemně rozporná s ohledem na skutečnost, že správní spis neobsahuje jakékoliv listiny či jiná zjištění vztahující se k daňové povinnosti stěžovatele a ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí roku 2014 (ať již předložené stěžovatelem nebo opatřené správcem daně). Pokud by měl žalovaný při zahájení postupu k odstranění pochybností skutečně konkrétní pochybnosti založené na skutkových okolnostech, pak by k jejich rozptýlení bylo nutné nějaké konkrétní skutkové zjištění. Takové zjištění však nevyplývá ani z předmětného úředního záznamu, ani z listin založených ve spisu.

47. V úředním záznamu žalovaný vyrozuměl stěžovatele, že daň bude stanovena pomůckami, přičemž za pomůcku označil daňové přiznání stěžovatele k DPH za 4. čtvrtletí roku 2013. Dále obecně dodal, že pochybnosti vztahující se k tomuto zdaňovacímu období byly odstraněny a že podle jeho informací je nadměrný odpočet za prověřované období 1. čtvrtletí roku 2014 tvořen stejným předmětem plnění jako v 4. čtvrtletí roku 2013 (uplatněním daně z faktur přijatých za nájemné, zálohy a média služby). Ve spisu však nejsou žádné bližší informace o charakteru plnění v prověřovaném zdaňovacím období, ani v období 4. čtvrtletí roku 2013. Není doloženo, z čeho správce daně dovodil shodnost předmětu plnění v těchto zdaňovacích obdobích, ani zda jeho pochybnosti vztahující se k 4. čtvrtletí roku 2013 byly relevantní i pro nyní prověřované zdaňovací období.

48. Vnitřní rozpornost úředního záznamu potvrzuje také jeho srovnání s vyjádřením žalovaného k žalobě ze dne 9. 2. 2015. V něm žalovaný tvrdil, že dosud nebylo možné spolehlivě ověřit oprávněnost nárokovaného nadměrného odpočtu, protože stěžovatel nepředložil požadované doklady. Ovšem již následujícího dne 10. 2. 2015 vydal úřední záznam, podle kterého byly pochybnosti rozptýleny. Ze spisu není patrna skutečnost, která by mohla popsaným způsobem změnit názor žalovaného v průběhu dvou dnů 9. a 10. února 2015.

49. Žalovaný se snažil vysvětlit původ pochybností a jejich souvislost s pochybnostmi o předchozím zdaňovacím období až ve vyjádření ke kasační stížnosti (viz výše odst. 16). Tímto opožděným tvrzením však již nemohl napravit nedostatky výzvy ze dne 22. 5. 2014. Má-li výzva k odstranění pochybností splnit svůj cíl a účel, musí sama obsahovat konkrétní pochybnosti a vysvětlovat jejich původ. Pokud by stačilo, že správce daně sdělí původ pochybností až ve vyjádření ke kasační stížnosti, byla by daňovému subjektu upřena možnost účinné obrany. Soud také nemohl přehlédnout, že skutečnosti tvrzené žalovaným ve vyjádření ke kasační stížnosti a shrnuté výše v odst. 16 nemají oporu ve spisu. Soud proto nehodnotil, zda by předmětné zdůvodnění splňovalo kvalitativní požadavky na výzvu podle § 89 daňového řádu.

50. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil městskému soudu, že výzva ze dne 22. 5. 2014 byla vydána v souladu se zákonem. Naopak uzavřel, že výzva nesplňovala zákonné náležitosti, nebyla proto způsobilá účinně zahájit postup k odstranění pochybností.

51. Byť judikatura Nejvyššího správního soudu připustila za určitých okolností možnost nápravy vadného zahájení tehdejšího vytýkacího řízení v jeho průběhu (viz např. rozsudky ze dne 30. 9. 2009, čj. 8 Afs 65/2008 – 93, nebo ze dne 30. 9. 2010, čj. 9 Afs 46/2010 – 227), v nyní posuzované věci je z obsahu správního spisu nepochybné, že nenastala žádná skutečnost, která by byla způsobilá vadnost výzvy zhojit. V rámci dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem, kterým by postup k odstranění pochybností měl být, správce daně své pochybnosti nijak neupřesnil.
52. V návaznosti na dílčí závěr, že výzva správce daně postrádala zákonné náležitosti a tento nedostatek nebyl napraven ani následně, se soud zabýval otázkou, zda postup správce daně představoval nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Stěžovatel totiž v petitu i obsahu žaloby spatřoval nezákonný zásah nejen v samotné výzvě, ale v celkovém postupu k odstranění pochybností, pro jehož vedení nebyly splněny podmínky.

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

54. Překročí-li správce daně zákonný rámec pro postup k odstranění pochybností, zasahuje do subjektivního veřejného práva daňového subjektu na to, aby nebyl ve své autonomii omezován kroky správního orgánu jinak, než jak stanoví zákon. Daňový subjekt má vůči správci daně právo, aby správce daně využíval postupu k odstranění pochybností pouze k účelům, ke kterým tento procesní nástroj slouží (viz rozsudek, čj. 1 Aps 20/2013 – 61, odst. 39). Také rozšířený senát v usnesení čj. 9 Afs 110/2007 – 102 zdůraznil, že kontrolní oprávnění správce daně mohou být uplatňována jen za podmínek, které stanoví zákon, a způsobem, jenž odpovídá smyslu a účelu příslušných zákonných ustanovení.

55. Z citovaného usnesení rozšířeného senátu také jednoznačně vyplývá, že prostřednictvím postupu k odstranění pochybností správce daně nemůže daňové subjekty namátkově kontrolovat. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje konkrétní a skutkovými okolnostmi podložená pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti uložené správcem daně.

56. V nyní posuzované věci žalovaný uložil stěžovateli povinnost předložit dokumenty prokazující jeho daňová tvrzení nezákonnou výzvou, přičemž nedostatky výzvy žalovaný nenapravil ani v průběhu postupu k odstranění pochybností. Na základě tohoto vadného postupu, s nímž stěžovatel vyjádřil opakovaně nesouhlas, pak žalovaný vyvodil pro stěžovatele negativní důsledky – ukončil postup k odstranění pochybností úředním záznamem ze dne 10. 2. 2015 se závěrem, že stěžovatel nepředložil požadované doklady. Nesouhlas stěžovatele s výzvou pak vyhodnotil jako odepření součinnosti ve smyslu § 90

odst. 4 daňového řádu, které zakládá oprávnění správce daně vyměřit daň podle pomůcek. Na rozpornost předmětného úředního záznamu soud upozornil již výše (viz odst. 46 a násl.).

57. Ve světle těchto závěrů soud nepochyboval, že postup k odstranění pochybností za 1. čtvrtletí roku 2014 představoval s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti nezákonný zásah do práv stěžovatele ve smyslu § 82 s. ř. s.

58. Zákonnost vyměření daně podle pomůcek však soud v tomto řízení posoudit nemohl. Postup k odstranění pochybností je svou povahou procesem kontrolním, nikoliv rozhodovacím, a končí sepsáním úředního záznamu nebo protokolu podle § 90 odst. 1 daňového řádu. Platební výměr již součástí postupu k odstranění pochybností není. Námitka brojící proti způsobu stanovení daně by proto mohla být uplatněna pouze v samostatném řízení podle § 65 s. ř. s.

59. V dalším okruhu námitek stěžovatel brojil proti prošetření způsobu vyřízení stížnosti Odvolacím finančním ředitelstvím, které ve vyrozumění ze dne 30. 10. 2014 stěžovateli sdělilo, že jeho stížnost podaná podle § 261 odst. 1 daňového řádu byla v části brojící proti nekonkrétnosti výzvy zahajující postup k odstranění pochybností nepřípustná.

60. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel neoznačil Odvolací finanční ředitelství za žalovaného a ani z petitu žaloby nevyplývá, že by zásah měl spočívat v prošetření způsobu vyřízení stížnosti, soud pouze odkazuje na svou ustálenou judikaturu, podle které je stížnost podle § 261 daňového řádu směřující proti zahájení postupu k odstranění pochybností přípustná. Podání předmětné stížnosti podle § 261 odst. 1 a žádosti o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu je dokonce jednou z nutných podmínek pro přístup k soudu podle § 82 s. ř. s. (blíže viz např. rozsudek čj. 9 Aps 4/2013 – 25; citovaný rozsudek se vztahoval primárně k daňové kontrole, soud ale následně potvrdil použitelnost jeho závěrů i pro postup k odstranění pochybností, viz např. rozsudky ze dne 13. 2. 2014, čj. 2 Aps 8/2013 – 46, nebo ze dne 15. 4. 2015, čj. 1 Afs 40/2015 – 39).

61. Byť tedy Odvolací finanční ředitelství nesprávně posoudilo přípustnost stížnosti, tato skutečnost neznamenala pro stěžovatele překážku pro přístup k soudu. Městský soud správně považoval „*jiné právní prostředky nápravy*“ ve smyslu § 85 s. ř. s. za bezvýsledně vyčerpané (stěžovatel podal žalobu ještě v době trvání zásahu) a lhůtu pro podání žaloby počítal od vyrozumění stěžovatele o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (k počítání lhůty viz rozsudek ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014 – 51).

62. S ohledem na výše uvedené závěry, které plně postačují pro zrušení rozsudku městského soudu, se Nejvyšší správní soud již nezabýval dalšími dílčími námitkami stěžovatele. Závěrem pouze doplňuje, že v rámci řízení podle § 82 a násl. s. ř. s. žalobce nemůže požadovat, aby soud přikázal správci daně vyměřit daň určitým způsobem. Městský soud proto správně shledal žalobu nedůvodnou v části požadující, aby soud nařídil žalovanému vyměřit daň za předmětné zdaňovací období konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání ve výši uvedené v daňovém přiznání.

63. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1. s. ř. s.). V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

64. Městský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 9. května 2016

JUDr. Jan Passer
předseda senátu