ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **M. Š.**, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 5. 2017, č. j. 11 A 168/2016 - 64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla dle § 87 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Zásah spatřuje v nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností. V důsledku nekonkrétnosti výzvy, jakož i její opožděnosti, je nezákonným zásahem celý postup k odstranění pochybností, stejně jako na něj navazující daňová kontrola.

[2] Městský soud dospěl k závěru, že se žalovaný (dále také „správce daně“), postupem k odstranění pochybností, zahájeným vydáním sporné výzvy, nedopustil nezákonného zásahu podle § 82 s. ř. s. Postup k odstranění pochybností (dále také „POP“), je specifickým procesním postupem upraveným v § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej užívá pouze k objasnění konkrétních

pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti.

[3] Nejvyšší správní soud dovodil, že hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu; tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován.

[4] Odkázal na rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že postup k odstranění pochybností „[m]*á sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3)*“.

[5] Sporná výzva je srozumitelná a jsou v ní dostatečně konkretizovány pochybnosti správce daně i důvody, které ke vzniku těchto pochybností vedly. Správce daně ve výzvě uvedl, že má o podaném přiznání k dani z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí 2015 a údajích uvedených v jeho oddíle C pochybnosti, a to konkrétně o oprávněnosti nároku stěžovatelky na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), zejména o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti a o tom, zda byla v přiznání uvedena veškerá uskutečněná plnění. Důvodem těchto pochybností byla zjištění správce daně, že stěžovatelka v posledních dvanácti kalendářních měsících vykazovala vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (poměr uskutečněných a přijatých plnění za dané období je 0,217) a že v daňovém přiznání za posuzované období opět vykázala vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění.

[6] Výzva současně obsahovala konkrétní pokyny, co by měla k odstranění pochybností učinit, jaké dokumenty správci daně předložit. Žalovaný se neomezil na pouhé konstatování, že má o podaném přiznání k dani pochybnosti, nýbrž řádně odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny a jakým způsobem je má případně stěžovatelka odstranit.

[7] Namítaný široký rozsah výzvy z hlediska požadovaných důkazních prostředku soud neshledal. Doklady měly časovou a věcnou souvislost s prověřovaným zdaňovacím obdobím. Cílem správce daně bylo zjistit, zda stěžovatelka přijatá plnění používala pro účely uskutečňování ekonomické činnosti. Správcem daně požadovaný výčet dokumentů nebyl nijak významně rozsáhlý, jedná se o dokumenty, které stěžovatelka mohla bez obtíží předložit a tím vyvrátit vzniklé pochybnosti správce daně. Výše popsaný postup nelze považovat za překročení limitů postupu k odstranění pochybností ze strany správce daně.

[8] Soud neshledal důvodnou ani námitku opožděnosti zahájení postupu k odstranění pochybností. Vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 - 36, který k povaze lhůty uvedl, že třicetidenní lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností má pouze pořádkovou povahu, neboť s jejím marným

uplynutím zákon nespojuje zánik oprávnění správce daně na zahájení postupu k odstranění pochybností. Nejedná se tedy o lhůtu prekluzivní, která je kupříkladu obsažena v § 148 daňového řádu, v němž se výslovně uvádí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stejný názor o toliko pořádkové povaze lhůty obsažené v § 89 odst. 4 daňového řádu ostatně zaujímá i odborná literatura (srov. BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L. a další. *Daňový řád. Komentář.* II. díl. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011). Nedodržením této pořádkové lhůty tedy v případě žalobkyně nebyla založena nezákonnost postupu podle § 89 a násl. daňového řádu. Neshledal proto důvody pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie.

[9] Nepřisvědčil námitce, že nebylo nijak prokázáno, zda spornou výzvu podepsala oprávněná osoba ve smyslu § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. K navrženému provedení důkazu Organizačním řádem Finanční správy a Podpisovými řády Finanční správy a Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, uvedl, že Organizační řád je veřejně přístupný na stránkách *www.financnispráva.cz,* kde se s ním může stěžovatelka seznámit.

[10] Podle článku 145 odst. 1 Organizačního řádu jsou oprávněni jednat jménem orgánů finanční správy, s výjimkou právních jednání v majetkoprávních, služebních a pracovněprávních věcech, všichni představení a vedoucí zaměstnanci v rámci své působnosti stanovené organizačním řádem. Podle článku 146 upravuje oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty podpisový řád. Oprávnění Ing. R. K. k podpisu Výzvy k odstranění pochybností vyplývá z Podpisového řádu Finanční správy ČR a Finančního úřadu, neboť Ing. R. K. byl oprávněn k podpisu dle čl. 12 podpisového vzoru finančního úřadu pro hlavní město Prahu z titulu své funkce vedoucího vyměřovacího oddělení III.

[11] Náležitostmi podpisu oprávněné osoby se zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č j. 7 Afs 156/2016 - 59, ve kterém se mimo jiné vyjádřil i k situaci, kdy žalobce, stejně jako stěžovatelka v projednávané věci, neuvedl žádná konkrétní skutková tvrzení, která by byla způsobilá zpochybnit oprávnění k podpisu rozhodnutí, a ani nenamítl, že by tato osoba vůbec nebyla úřední osobou, ani nevznesl námitku její podjatosti. Nejvyšší správní soud také zdůraznil, že: „[ž]*alovaný není povinen stěžovatelce prokazovat své vnitřní uspořádání. V souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu je pouze povinen sdělit osobě zúčastněné na správě daní k její žádosti, kdo je v dané věci oprávněnou úřední osobou*“.

[12] Při posouzení zákonnosti zahájení daňové kontroly vycházel městský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015. č. j. 9 Afs 140/2014 - 44, podle kterého lze k zahájení daňové kontroly přikročit po provedeném postupu k odstranění pochybností, po němž stále přetrvávají důvody k pokračování v dokazování, i tehdy, když daňový subjekt nepodá návrh na pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012).

[13] Stěžovatelka se mýlí, je-li přesvědčena, že iniciovat zahájení daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu může výhradně daňový subjekt svým návrhem na pokračování v dokazování, a teprve, je-li tento návrh shledán důvodným, je správce daně legitimován k zahájení daňové kontroly. Takový závěr je zcela v rozporu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu.

[14] Pokud tedy žalovaný se stěžovatelkou řádně projednal výsledky postupu k odstranění pochybností se závěrem, že jeho pochybnosti nadále přetrvávají, a proto je nutné zahájit daňovou kontrolu, je tento postup zcela v souladu s daňovým řádem. Soud se neztotožňuje ani s námitkou, že postupem žalovaného došlo k porušení procesních práv spočívajících v právu podávat návrhy na pokračování v dokazování, neboť právo navrhovat důkazy měla stěžovatelka i v průběhu nově zahájené daňové kontroly.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[15] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka obsáhlou kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[16] Stěžovatelka je přesvědčena, že závěr o pořádkové povaze lhůty dle § 89 odst. 4 daňového řádu je věcně nesprávný a současně neslučitelný s celkovým systémem daně z přidané hodnoty (kde okamžik vyměření daně je stěžejní ohledně pravidel pro vyplácení odpočtu daně), a rovněž se systémem této daně na Evropské úrovni, a to zejména se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“).

[17] Ohledně povahy sporné lhůty neexistuje žádná konstantní judikatura. Rozsudek, na nějž městský soud odkázal v napadeném rozhodnutí, konstatuje, že lhůta překročena nebyla a Nejvyšší správní soud tak nezávaznost lhůty konstatuje jaksi mimoděk, nad rámec merita věci, aniž se hlouběji spornou problematikou zabývá. Takový rozsudek nemůže být závazný.

[18] Nesouhlasí se závěrem, že z gramatického výkladu § 89 odst. 4 daňového řádu vyplývá pořádková povaha sporné lhůty. Uvedené ustanovení opravňuje správce daně k provedení určitého úkonu pouze v zákonem určené lhůtě. Sám gramatický výklad k určení povahy lhůty nepostačuje. Žádnou výkladovou metodu práva není přípustné používat izolovaně, nýbrž je nutno kombinovat výklad jazykový s ostatními metodami výkladu (systematickým s použitím postupů právní logiky). Soudem zvolený gramatický výklad má v projednávané věci za následek nejen porušení zásady enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí (čl. 2 odst. 2 Listiny, čl. 2 odst. 3 Ústavy), porušení základních zásad fungování systému daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“), ale především elementární narušení právní jistoty plátce DPH ohledně okamžiku vyměření nadměrného odpočtu.

[19] Už jen z logiky vyplývá, že nedodržením třicetidenní lhůty ztrácí správce daně oprávnění výzvu vydat. Rozšířený senát v rozhodnutí ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, konstatoval: „[p]*o jejím uplynutí* (poznámka, hovoří se o lhůtě dle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) *daňový subjekt již nemá právo, aby mu byl sdělen výsledek vyměření; jiný význam lhůta nemá, zejména pak žádným způsobem neomezuje správce daně z možnosti posoudit daňové přiznání či hlášení nebo dodatečné daňové přiznání a přistoupit ke konkludentnímu či výslovnému vyměření. Správce daně je však v možnosti zahájit vytýkací řízení v některých případech omezen výslovnou zákonnou úpravou (viz třicetidenní lhůta zahájení vytýkacího řízení dle § 43 odst. 2 daňového řádu, ve znění zákona č. 270/2007 Sb.) v některých případech je pak k rychlému vyjasnění otázky, zda a jak daň vyměřit, nutí povinnost rozhodnout o souvisejících právech daňového subjektu ve stanovené*

lhůtě (zejména povinnost rozhodnout ve třicetidenní lhůtě od podání žádosti o vrácení přeplatku na žádost daňového subjektu, viz § 64 odst. 4 daňového řádu). *Konečně jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59, i proti vyměření konkludentnímu se lze odvolat.*"

[20] Uvedené závěry jsou aplikovatelné na nyní projednávanou věc. Žalovaný i Nejvyšší správní soud staví svůj výklad na znění § 89 odst. 4 daňového řádu. Lhůty dle § 148 a § 160 daňového řádu se od sporné formulace nijak neliší. Také např. lhůta dle § 109 odst. 4 daňového řádu pro podání odvolání je formulovaná bez výslovného uvedení, že jde o lhůtu propadnou (srov. také pořádkovou pokutu dle § 247 odst. 1 daňového řádu, ve znění k 1. 1. 2015). Stěžovatelka odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, dle kterého je: „[s]*myslem právního institutu lhůty snížení entropie (neurčitosti při uplatňování práv, rest. pravomoci, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích (což hraje zejména důležitou roli z hlediska dokazování v případě sporů),urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů. Tyto důvody vedly k zavedení lhůty již před tisíci lety*".

[21] K poukazu na rozmanitost gramatického vyjádření lhůty odkazuje i na lhůty pro podání jednotlivých žalob dle soudního řádu správního, které jsou všechny propadné.

[22] Vedle soudem citovaného komentáře k daňovému řádu (od soudců NSS) existuje i celá řada jiných komentářů, které zastávají opačný názor a konstatují závaznost posuzované lhůty pro správce daně, a to právě s poukazem na nutnost výkladu zachovávajícího elementární právní jistotu daňových subjektů. Stěžovatelka některé komentáře doslovně cituje a zdůrazňuje, že obdobný názor zastávají i komentáře k § 105 zákona o dani z přidané hodnoty a vysokoškolské učebnice.

[23] Výše uvedené lze dovodit také z důvodové zprávy k § 89 odst. 4 daňového řádu: „[z]*vláštní úprava je v odst. 4 věnována omezení, dokdy může správce daně vyzvat daňový subjekt, který uplatňuje daňový odpočet, k odstranění pochybností.....Toto opatření má vést k určité právní jistotě, zejména při správě nadměrných odpočtů u daně z přidané hodnoty*". Je otázkou, nakolik by posuzovaná lhůta plnila svoji funkci, pokud by byla pouze pořádkovou, a tedy bez účinků.

[24] Na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit ani to, že daňové subjekty jsou v případě prověřování nadměrného odpočtu chráněni úrokem z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Ten totiž vzniká v případě prodlení, kdy není vyplacen přeplatek v souladu se žádostí nebo zákonnou lhůtou, ovšem toliko přeplatek již vyměřený. Stejně tak je irelevantní poukaz na § 254a daňového řádu, jelikož směřuje toliko ke kompenzaci délky postupu k odstranění pochybností.

[25] Výklad zvolený městským soudem umožní správci daně zahájit postup k odstranění pochybností v případě uplatněného nadměrného odpočtu, např. i po roce od podání příslušného daňového přiznání. Takový výklad je absurdní a jedinou ochranou daňových subjektů před svévolným oddalováním okamžiku vyměření nadměrného odpočtu je právě posuzovaná lhůta.

[26] Ostatně sama Finanční správa České republiky si je vědoma povinnosti dodržovat lhůtu, což vyplývá ze str. 6 a 7 Metodické pomůcky GFŘ k postupu odstraňování pochybností, ze dne 8. 1. 2015, č. j. 65447/14/7100-40124-011654, ze které stěžovatelka cituje. Posuzovaná lhůta musí být v souladu s metodikou dodržena s ohledem na právní jistotu daňový subjektů nejen u POP, ale i u daňových kontrol zahájených před vyměřením daně.

[27] Zdůrazňuje, že v minulosti Nejvyšší správní soud dovodil povinnost dodržovat uvedené lhůty dokonce ze správní praxe (srov. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 90).

[28] V další části kasační stížnosti se stěžovatelka zaměřuje na nekonkrétnost jí zaslané výzvy. Obsáhle cituje z judikatury, ve které byla nekonkrétnost výzvy shledána. Posuzovaná výzva obsahuje pouze obecné tvrzení, že přijatá zdanitelná plnění převyšují plnění uskutečněná s nárokem na odpočet. Žalovaný byl navíc seznámen s důvody uplatnění nadměrného odpočtu. Stěžovatelka k daňovému přiznání připojila rovněž faktury za nákup automobilu pro své podnikání, tedy pro uskutečňování ekonomické činnosti ve smyslu § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované období. Pochybnost žalovaného spočívá v uplatnění odpočtu jako takového. Správce daně z přílohy daňového přiznání věděl, že stěžovatelka do obchodního majetku pořídila osobní automobil a jednorázově tak uplatňuje vracení velké částky, kterou jako DPH odvedla na vstupu. Sama předsedkyně senátu při ústním jednání v rámci odůvodnění rozsudku uvedla, že při posuzování zákonnosti výzvy k odstranění pochybností je nutné zohlednit skutečnosti, jakými správce daně v okamžiku vydání výzvy vládne (17:50 zvukového záznamu).

[29] Žalovaný v projednávané věci nemohl mít žádné objektivní pochybnosti, které ve výzvě tvrdil. Daň uplatněná stěžovatelkou navíc byla v porovnání s předcházejícími daňovými přiznáními standardní. Stěžovatelka po několik zdaňovacích období pravidelně pořizuje do obchodního majetku osobní automobily, které následně pronajímá za účelem výkonu taxislužby, přičemž správce daně byl s tímto obchodním modelem seznámen ještě před postupem k odstranění pochybností. Stěžovatelka obsáhle cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které musí být ve výzvě uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání (hlášení nebo písemnosti) tomuto požadavku zpravidla neodpovídá, v každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňové relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu.

[30] Nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, že rozsah výzvy byl z hlediska důkazní povinnosti stěžovatelky v souladu se zákonem. Obsáhle cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu, dle které nelze navzájem zaměňovat rozsah POP s daňovou kontrolou. Daňový subjekt nesmí být vyzýván k předložení veškerých dokladů bez přímé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním. Rozsah dokladů, které žalovaný svoji výzvou požadoval předložit, ve skutečnosti prokazuje, že žalovaný žádnými konkrétními pochybnostmi při vydání výzvy nedisponoval.

[31] Další okruh námitek míří do nezákonnosti zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka je přesvědčena o nesprávnosti právního závěru Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 140/2014. Má za to, že zahájení navazující daňové kontroly je podmíněno úkonem daňového subjektu. Nedojde-li k odstranění pochybností, je správce daně oprávněn vydat platební výměr, tj. rozhodnout o daňové povinnosti, aniž by musel provádět kontrolu. Pokud by totiž správce daně mohl zahájit daňovou kontrolu i bez návrhu daňového subjektu, bude oprávněn stejné skutečnosti prověřované v rámci POP, prověřit i v rámci daňové kontroly, čímž bude neodůvodněně zvýhodněn. K vyměření odpočtu daně navíc může dojít až po uplynutí 3 let. Stěžovatelka cituje názory z odborné literatury.

[32] Navazující daňová kontrola, resp. její rozsah je limitován přetrvávajícími pochybnostmi správce daně a nelze jej dále rozšiřovat. Žalovaný však v projednávané věci rozšířil rozsah prověřovaných skutečností již při zahájení kontroly na celé zdaňovací období, čímž fakticky obešel zákon. Zatímco pro správce daně může být problematickým zahájení standardní daňové kontroly ještě před vyměřením nadměrného odpočtu, mnohem snadnější je zahájit toliko formální postup k odstranění pochybností, a následně zahájit kontrolu.

[33] Zásah je v projednávané věci zásadní, protože stěžovatelce nebyla ani ponechána patnáctidenní lhůta pro učinění návrhu na pokračování dokazování (§ 90 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný zahájil daňovou kontrolu totožným protokolem, kterým ukončil postup k odstranění pochybností.

[34] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jelikož nebyly vypořádány veškeré žalobní námitky, které stěžovatelka v žalobě uplatnila. V replice ze dne 20. 4. 2007 stěžovatelka citovala z usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 92/2008, který je pro posouzení projednávané věci zásadní.

[35] Městský soud uvedl, že tento rozsudek nelze na věc aplikovat, jelikož se vztahoval k předchozí právní úpravě, což vyplývá z ústního odůvodnění rozsudku. To však nenalezlo svůj odraz v písemném vypracování. Vyhlášené znění rozsudku je proto v rozporu s jeho písemným odůvodněním. Městský soud na straně 9 napadeného rozsudku navíc konstatuje plnou aplikovatelnost judikatury k § 43 zákona o správě daní a poplatku.

[36] Dále je napadený rozsudek zatížen nepřezkoumatelností, protože na straně 9 je konstatováno, že stěžovatelka byla žalovaným k odstranění pochybnosti vyzvána z toho důvodu, že v posuzovaném zdaňovacím období opakovaně vykázala vyšší přijatá zdanitelná plnění, přičemž předsedkyně senátu v rámci ústního odůvodnění rozsudku uvedla, že napadená výzva k odstranění pochybností byla vydána právě z toho důvodu, že stěžovatelka na rozdíl od jiných zdaňovacích orgány vykázala nadměrný odpočet (18.00 až 18.20 zvukového záznamu), a důvodem pro vydání výzvy tak byla rozdílnost daňového přiznání. Rovněž v této části je písemné odůvodnění v rozporu s jeho ústním vyhlášením.

[37] Oprávnění správce daně oddalovat okamžik vyměření nadměrného odpočtu dle libosti je v rozporu nejen s právem vnitrostátním, ale rovněž s právem evropským. Další část kasační stížností se zaměřuje na povinnost soudu položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“). Aby byla zachována zásada

neutrality DPH, musí být jejím plátcům zajištěna dostatečná právní jistota ohledně okamžiku, ve kterém bude jejich nadměrný odpočet vyplacen, tj. v jaké lhůtě bude zahájen kontrolní postup, který tento uplatněný nadměrný odpočet prověří. Odpočet daně je základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH; lze jej odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoliv z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných směrnicí.

[38] Akceptace výkladu žalovaného znamená, že Česká republika může nadměrný odpočet nevyměřit třeba i rok po podání daňového přiznání, aniž by zahájila odpovídající kontrolní postup a tento odpočet tak začala prověřovat. Pokud má být právo nadměrný odpočet základním nárokem plátce DPH a současně součástí jeho systému, musí mít tento plátce jistotu, že jeho hlavní odpočet bude v určité lhůtě správce daně vyměřen, případně bude zahájeno jeho prověření. Stěžovatelka cituje z rozsudku Soudního dvora ze dne 10. 7. 2008, ve věci C-25/07, (Sosnowska), dle něhož je v rozporu s čl. 18 odst. 6 směrnice, pokud členský stát v zájmu zabránění daňovým únikům prodloužil lhůtu pro vyplacení nadměrného odpočtu z 60 na 180 dnů pro selektivně vybrané plátce DPH (nově registrované), pokud nesloží adekvátní jistou formu peněžité částky. Stěžovatelka cituje z bodu 14 rozsudku:

„[v] *tomto ohledu je třeba rovnou připomenout, že právo osob povinných daní zaručené v čl. 17 šesté směrnice o DPH, odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, tu DPH, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu, podle ustálené judikatury představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného právními předpisy Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C- 401/95 a C-47/96, Recueil,s. I-7281, bod 47, jakož i ze dne 20. října 2001, Komise v. Itálie, C- 78/00, Recueil, s. I-8195, bod 28).*

Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismů DPH a nemůže být zásadně omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterým byla zatížena plnění uskutečněna na vstupu....

Mimoto je třeba uvést, že pokud za zdaňovací období výše odčitatelné daně překročí výši splatné daně, a jestliže proto osoba povinna dani nemůže provést odpočet daně odečtením podle čl. 18 odst. 2 šesté směrnice o DPH, stanoví odst. 4 téhož ustanovení, že členské státy mohou vrátit daň nebo převést nadměrný odpočet daně do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Co se týče této posledně uvedené možnosti, které se týká věc dotčená v původním řízení, Soudní dvůr upřesnil, že i když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vracení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě je osoba povinná není zcela nebo částečně zatížena touto daní. Zvláště takové podmínky musejí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a že přijatý způsob vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoliv finanční riziko pro osobu povinnou k dani (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, body 32 až 34).“

[39] Povinnost členských států dle čl. 18 odst. 4 šesté směrnice Rady 77/388/EH je identická s povinností dle čl. 183 směrnice. V zájmu právní jistoty musí být okamžik vyměření nadměrného odpočtu jasně stanoven. Je samozřejmé, že v zájmu prevence daňových úniků musí mít správce daně možnost prověřit tvrzený nadměrný odpočet. Z několika dalších rozhodnutí Soudního dvora vyplývá, že čl. 183 směrnice zakládá obecnou povinnost členských států garantovat vyplacení nadměrného odpočtu v přiměřené lhůtě.

[40] Právní stav, kdy si správce daně může ještě před zahájením kontrolního postupu libovolně oddalovat okamžik vyměření nadměrného odpočtu, je nepřípustný a systém DPH by za takových podmínek nebyl funkční. Z uvedených důvodů již v rámci řízení před městským soudem navrhovala položení přibližně otázky dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie. Navrhuje, aby tuto otázku položil Nejvyšší správní soud a vydal usnesení o přerušení soudního řízení do rozhodnutí o předběžné otázce.

[41] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[42] Žalovaný ve vyjádření kasační stížnosti uvedl, že jeho pochybnosti vycházely z analýzy vývoje daňové povinnosti stěžovatelky za předcházející zdaňovací období. Konkrétnost formulace výzvy splňuje zákonné podmínky stanovené v § 89 odst. 2 daňového řádu. Z přiložené sestavy „Přehled údajů z daňových přiznání za plátce“ vyplývá, že stěžovatelka dlouhodobě vykazovala nízkou hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění ve srovnání s výší přijatých zdanitelných plnění, přičemž s ohledem na její předmět činnosti (provozování taxislužby), se jedná o skutečnost neobvyklou a u správce daně tak důvodně vznikly pochybnosti, konkretizované v posuzované výzvě a rozvinuté v písemnosti vyřizující stížnost stěžovatelky podanou dle § 261 daně daňového řádu.

[43] Stěžovatelka sice předložila fakturu na nákup vozidla, nicméně tato neprokazovala důvody dlouhodobě nízké hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění ani použití předmětu fakturace k uskutečňování ekonomické činnosti.

[44] Lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností je dle žalovaného shodně s městským soudem a Nejvyšším správním soudem lhůtou pořádkovou, což již uvedl ve vyjádření k žalobě a na svém závěru trvá (srov. rozsudek sp. zn. 4 Afs 95/2016).

[45] Pro úplnost v souvislosti s námitkami ohledně metodiky GFŘ k dodržování lhůty doplňuje, že pořádkový charakter sporné lhůty neznamená, že by metodicky neměl být kladen důraz na nutnost jejího dodržování. Orgány finanční správy jsou si vědomy nutnosti ochrany právní jistoty plátců DPH (ostatně sama stěžovatelka zmiňuje, že k nedodržování lhůty dochází ve výjimečných případech). Z této skutečnosti však nelze dovodit, že by po uplynutí této lhůty nebylo již možné POP zahájit a správce daně by byl povinen daňovou povinnost stanovit v souladu s údaji tvrzenými v daňovém přiznání. Nedodržení lhůty může představovat průtahy v řízení, proti nimž lze podat podnět na ochranu před nečinností dle § 108 daňového řádu.

[46] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[47] V replice k vyjádření stěžovatelka setrvává na svých dřívějších závěrech. Opakovaně obsáhle cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu. Argumentuje § 254a odst. 1 daňového řádu, jakož i jeho novelizacemi účinnými k 1. 4. 2017. Zdůrazňuje, že žalovaný ve vyjádření v podstatě sděluje, že pokud není v případě uplatněného nadměrného odpočtu POP zahájen ve lhůtě 30 dnů, mají daňové subjekty žádat nadřízeného správce daně dle § 38 daňového řádu, aby byl takový postup zahájen. Toto konstatování je mimo realitu správy daní a správce daně tím prokazuje svoji absolutní odtrženost od reálného života.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[48] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III. A nepřezkoumatelnost

[49] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou rozhodnutí, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[50] Nepřezkoumatelnost má spočívat v rozporu mezi písemným vyhotovením a ústním odůvodněním rozsudku, které městský soud přednesl při jeho vyhlášení dne 11. 5. 2015 [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Zde je nutno připustit, že rozhodovací praxe tohoto soudu poněkud kolísá v tom, jak na deficity tohoto typu nahlížet, tedy zda představují nepřezkoumatelnost tak, jak ji definuje ustálená judikatura (viz například rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64), nebo zda mají být zahrnuty do množiny tzv. „jiných vad řízení před soudem“. Tato judikaturní nejednotnost ovšem pro věcné posouzení jednotlivých námitek, představujících se jako důvody nepřezkoumatelnosti, nemůže mít žádný vliv; ostatně nepřezkoumatelnost je jen jednou z forem procesních pochybení, která mohou vyvolat nezákonnost rozhodnutí [srov. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[51] Podle § 157 odst. 2 *in fine* zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), ve spojení s § 64 s. ř. s. (podle kterého, nestanoví-li s. ř. s. jinak, se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně použijí ustanovení prvé a třetí části o. s. ř.), musí být odůvodnění uvedené v písemném vyhotovení rozsudku v souladu s vyhlášeným odůvodněním.

[52] Z obsahu sporné výzvy ze dne 25. 2. 2015 vyplývá, že stěžovatelka byla vyzvána k odstranění pochybností o správnosti a pravdivosti údajů o přijatých zdanitelných plnění za 4. čtvrtletí 2015, neboť „[v]*zhledem ke skutečnosti, že v posledních 12 kalendářních měsících vykazujete vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (poměr uskutečněných přijatých plnění za dané období je 0,217) a v předmětném daňovém přiznání DPH vykazujete opět vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění, správce daně má pochybnosti o tom, zda vykazovaný nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zejména, zda byla přijatá zdanitelná plnění použita uskutečnění ekonomické činnosti a zda byla v přiznání uvedená veškerá uskutečněná plnění*“.

[53] Uvedené citaci zcela odpovídá soudem provedená rekapitulace obsahu výzvy na str. 6 napadeného rozhodnutí, jakož i soudem provedené hodnocení výzvy na str. 9 napadeného rozsudku. Zcela správně byla při ústním jednání soudu provedena i rekapitulace důvodů, které vedly správce daně k pochybnostem, pověřenou členkou senátu JUDr. Hroudovou (viz zvukový záznam z jednání 09:33). Pokud předsedkyně senátu u ústního jednání konstatovala, že důvodem pochybností bylo na rozdíl od jiných zdaňovacích období vykázání nadměrného odpočtu, nejedná se o fatální rozpor mající za následek rozpor mezi vyhlášeným odůvodněním a jeho písemným vyhotovením, a tím i nezákonnost celého rozsudku. Stěžovatelce musí být jako plátkyni DPH zcela zřejmé, že vykázání vyšších přijatých zdanitelných plnění než plnění uskutečněných v konkrétním přiznání k DPH, ve svém faktickém důsledku vede k vykázání nadměrného odpočtu, což se u ní projevilo nikoli v přiznání za posuzované období, ale v posledních 12 měsících. Ačkoliv tedy napadená část ústního odůvodnění neodpovídá přesné formulaci pochybností uvedených ve výzvě, je zcela zřejmé, že žádné rozpory v odůvodnění, natož rozpory způsobující vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozsudku, nezakládá. Soud připomíná, že přesné vyjadřování soudu u ústního odůvodnění rozsudku v jednací síni je nutno obecně posuzovat méně přísně, v projednávané věci pak mj. i s ohledem na to, že žaloba čítá 24 stran.

[54] Ani skutečnost, že městský soud v písemném vyhotovení nezohlednil odkaz stěžovatelky na usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 92/2008, který stěžovatelka uvedla v replice ze dne 21. 4. 2017, sám o sobě nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Rozsudek je pečlivě a obsáhle odůvodněn, vychází z judikatury NSS zabývající se stejnými právními otázkami a přináší odpověď na všechny stěžovatelkou vznesené žalobní námitky. Stěžovatelka jen v žalobě odkázala na cca 13 rozsudků Nejvyššího správního soudu, ze kterých obsáhle citovala, přičemž některé z nich se týkaly zcela jiných skutkových i právních okolností. Jak již opakovaně uvedl Ústavní soud, povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí nemůže být pojímána tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, či ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09).

[55] Namítaný rozpor nezpůsobuje ani skutečnost, že v písemném vyhotovení rozsudku městský soud opakovaně uvedl, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu k § 43 zákona o správě daní a poplatků je aplikovatelná i pro výklad § 89 odst. 4 daňového řádu. Rozšířený senát totiž ve shora uvedené věci skutečně řešil jinou otázku, a to

vzájemný vztah mezi § 43 a § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. vytýkacím řízením a tzv. konkludentním vyměřením daně. Konkludentní vyměření daně však již daňový řád neobsahuje a městskému soudu proto nelze z hlediska ústního odůvodnění aplikace namítaného usnesení rozšířeného senátu, zachyceného na zvukovém záznamu, nic vytýkat. Jakkoliv stěžovatelka uvádí, že uvedené usnesení rozšířeného senátu je pro věc klíčové, z jeho obsahu je zcela zřejmé, že se zabýval otázkou, která již není ve světle daňového řádu relevantní. Povahou lhůty stanovené v § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. otázkou, zda jde o lhůtu prekluzivní či pořádkovou, se rozšířený senát nezabýval.

III. B nezákonnost výzvy

[56] Stěžovatelka jak v žalobě (24 stran), tak v kasační stížnosti (22 stran) obsáhle cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu. K tomuto způsobu argumentace je nutno uvést, že při zahájení a vedení POP (dříve vytýkacího řízení) dochází ke střetu dvou zájmů. Daňový subjekt uplatňující nárok na nadměrný odpočet má nepochybně zájem, aby vyměřovací řízení, jehož výsledkem bude vrácení nadměrného odpočtu v požadované výši, proběhlo co nejrychleji, aby mohl s vráceným finančními prostředky dále nakládat při své činnosti. Tento zájem je z povahy věci konfrontován s povinností správce daně ověřit, že skutečně byly splněny zákonné podmínky pro jeho vrácení. Vzájemná konfrontace má v průběhu daňového řízení mnoho podob. V okamžiku podání daňového přiznání disponuje daňový subjekt potřebnými informacemi o okolnostech, za nichž k daňovému plnění došlo, ty však dosud v takovém rozsahu správce daně nemá k dispozici. Soudy ve správním soudnictví musí podle okolností konkrétního případu poměřovat, zda žalobou napadený postup obstojí z hlediska požadavku na jeho zákonnost a zda řízení před daňovými orgány nebylo stiženo vadou, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí. V každé konkrétní věci konfrontují zjištěné skutkové okolnosti s platnou právní úpravou a s obecnými závěry, jakož i závěry judikaturními, zejména pak se závěry rozšířeného senátu k obecným právním otázkám. Ne všechna vydaná soudní rozhodnutí zabývající se konkrétními skutkovými okolnostmi však mohou být ve sporné věci aplikovatelná. Rozhodujícím je vždy faktický postup správce daně v konkrétní věci.

[57] Z rekapitulace obsahu výzvy v bodu 52 tohoto rozsudku je zcela zřejmé, že správce daně seznámil stěžovatelku s důvody, které zakládají jeho pochybnosti a které jsou opřeny o konkrétní skutečnosti. Stěžovatelka dlouhodobě vykazovala (12 měsíců) vyšší přijatá zdanitelná plnění než plnění uskutečněná s nárokem na odpočet (ve sledovaném období v poměru 0,217), a to i v prověřovaném přiznání. Správce daně ji proto k ověření, zda údaje uvedené v přiznání k dani korespondují se skutečností, vyzval, aby nárok na odpočet daně prokázala. Současně výzva k odstranění pochybností obsahovala konkrétní pokyny, co by měla učinit a jaké dokumenty předložit. Správce daně se tak neomezil na pouhé konstatování, že má o podaném přiznání k dani pochybnosti, nýbrž rovněž dostatečným způsobem odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny a jakým způsobem je má případně stěžovatelka odstranit. Posuzovaná výzva neodporuje obecným závěrům vyjádřeným v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102. Rozšířený senát v citovaném usnesení rovněž zdůraznil, že povaha vytýkacího řízení je založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena.

[58] Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil, že shledává nepřípustně formálním přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkacího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkací řízení.

[59] Stěžovatelce byla sdělena podstata pochybností a ta na ně mohla reagovat a pokusit se je rozptýlit, což ostatně činila. Smysl a účel POP - v této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na pochybnosti správce daně reagoval a odstranil je, byl v projednávané věci naplněn. Skutečnost, že se pochybnosti rozptýlit nepodařilo a správce daně následně zahájil daňovou kontrolu, na uvedeném závěru nic nemění. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že správce daně při vyslovení pochybností o údajích uvedených stěžovatelkou v daňovém přiznání nemusel mít jistotu o jejich nesprávnosti, neprůkaznosti, neúplnosti či nepravdivosti. Plně totiž postačila existence důvodné obavy, že nárok na odpočet daně není oprávněný, která byla dána na základě pochybností o stěžovatelkou vykazovaném poměru přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění za sledovaná období. Skutečnost, že stěžovatelka přiložila k přiznání fakturu o nákupu osobního automobilu (případně kupní smlouvu), nezbavuje správce daně jeho oprávnění uplatněný nárok na odpočet daně prověřit ještě před samotným vyměřením daně. Uplatnění nároku na odpočet DPH v příslušném přiznání nemá za následek automatický nárok na jeho vrácení.

[60] Soud se neztotožňuje ani s namítaným nepřípustným rozsahem výzvy. Ve výzvě správce daně stěžovatelce uložil, aby k odstranění vzniklých pochybností prokázala, že nárok byl uplatněný v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Uvedla, pro jaké účely byla přijatá zdanitelná plnění použita nebo kdy a jakým způsobem budou uskutečněna plnění související s přijatými plněními. Předložila evidenci podle § 100 uvedeného zákona a důkazní prostředky včetně daňových dokladů vztahujícím se k plněním za posuzované období.

[61] Stěžovatelce bylo uloženo předložení dokumentů výhradně za příslušné zdaňovací období a jejich výčet i rozsah pokrývající období jednoho zdaňovacího období, nebyl natolik široký, aby jí mohl činit potíže je předložit a tím prokázat, že její nárok na odpočet daně je oprávněný. V dané věci proto nedošlo k nepřípustné záměně postupu při odstraňování pochybností s daňovou kontrolou. Rozsáhlé citace stěžovatelky v kasační stížnosti, zdůrazňující právě povinnost předložit důkazy vztahující se pouze k prověřovanému období, se míjí se skutkovými okolnostmi posuzované věci.

[62] Ze spisu soud ověřil, že dne 21. 1. 2016 podala stěžovatelka za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015 přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 105 186 Kč. Výzvou ze dne 25. 2. 2016, doručenou dne 29. 2. 2016, jí byly sděleny shora uvedené pochybnosti správce daně a byla vyzvána k prokázání uplatněného nároku.

[63] Podle § 89 odst. 4 daňového řádu je správce daně povinen vydat výzvu k odstranění pochybností nejpozději do 30 dnů poté, kdy bylo podáno daňové tvrzení, tato lhůta však počne běžet až od posledního dne stanoveného pro jeho podání. Přiznání k DPH se dle § 136 daňového řádu podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, v projednávané

věci do 25. 2. 2016, a od tohoto dne počala běžet 30 denní lhůta pro zahájení POP. Správce daně překročil zákonem stanovenou lhůtu o jeden den.

[64] Městskému soudu nelze vytýkat, že při posuzování povahy třicetidenní lhůty vycházel z rozsudku ve věci sp. zn. 4 Afs 95/2016. V tomto rozhodnutí se totiž Nejvyšší správní soud, na rozdíl od stěžovatelkou citované judikatury, povahou lhůty zabýval. Výslovně uvedl, že tato lhůta má pouze pořádkovou povahu, neboť s jejím marným uplynutím zákon nespojuje zánik oprávnění správce daně na zahájení postupu k odstranění pochybností. Nejedná se tedy o lhůtu prekluzivní, která je kupříkladu obsažena v § 148 daňového řádu, v němž se výslovně uvádí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Městský soud uvedl, že žádné důvody odchýlit se od tohoto rozhodnutí nenalezl.

[65] Uvedený závěr je zcela jednoznačný. Pokud by se chtěl od něj nyní rozhodující senát odchýlit, musel by věc předložit dle § 17 s. ř. s. rozšířenému senátu.

[66] Rozhodující senát se se závěrem, že lhůta pro zahájení POP je lhůtou pořádkovou, ztotožňuje. Se stěžovatelkou souhlasí v tom, že účelem práva je nejen zjednat spravedlnost, dostat fakticitu do souladu s požadavky právních norem, ale též nastolit právní jistotu. Tyto jednotlivé účely mohou být někdy v protikladu. Proto právo používá mimo jiné čas jako nejvýznamnější objektivní (mimovolní) právní skutečnost a s jeho plynutím spojuje právní následky. Kdyby tomu tak nebylo, nemohla by společnost řádně fungovat nebo se dále rozvíjet, neboť veškeré právní akty či úkony by mohly být stále relativizovány a zpochybňovány.

[67] Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoúčelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového (srov. přiměřeně rozsudek ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, č. 1837/2009 Sb. NSS, body 15-20). Při zodpovězení otázky, zda jde o prekluzi práva, se nevychází z gramatického výkladu právní normy, ani z pouhé logiky, ale k zániku práva na základě prekluze je třeba splnění dvou zákonem stanovených předpokladů: uplynutí stanovené doby a s tím spojené neuplatnění práva. V případě § 98 daňového řádu nejsou s nedodržením třicetidenní lhůty *ex lege* spojeny následky v podobě zániku práva zahájit postup k odstranění pochybností a už vůbec nelze bez zákonného podkladu dovozovat, že by marným uplynutím této lhůty nastala fikce vyměření daně.

[68] Veškeré námitky dovolávající se porušení právní jistoty a nefunkčnosti celého systému DPH, jsou s ohledem na to, že v projednávané věci zahájil správce daně POP po uplynutí 31 dnů, tj. v prodlení byl pouhý jeden den, poněkud zavádějící a účelové. Stěžovatelce nebyl ještě nadměrný odpočet ani vyměřen (lhůta pro jeho vrácení nepočala běžet), a pokud by byl vyměřen dle údajů v přiznání uvedených (správce daně by neměl pochybnosti), byl by správce daně v prodlení s jeho vrácením také jen jeden den.

[69] Nezákonný zásah a porušení právní jistoty stěžovatelka fakticky spatřuje ve skutečnosti, že prověřování údajů deklarovaných v přiznání bylo zahájeno o jeden den později. V rozhodnutí ve věci C-25/07 v bodě 27 Soudní dvůr označil za nepřijatelně dlouhou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, a to pro specifickou skupinu nově registrovaných plátců, lhůtu 180 dnů. Zároveň v rozhodnutí ve věci C-107/10 v bodě 49 aproboval takovou vnitrostátní úpravu, která umožnila převod nadměrného odpočtu na až

tři následující zdaňovací období tehdy, jednalo-li se o období měsíční. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 - 72, z judikatury Soudního dvora lze dovodit, že lhůta tří měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, plně vyhovuje požadavkům plynoucím z jeho judikatury.

[70] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s argumentací, dle které nemá v případě překročení pořádkové lhůty plátce daně žádnou obranu, a správce daně tak může libovolně oddalovat okamžik vyměření daně. Už vůbec nelze souhlasit s argumentací, dle které by snad mohl být POP po právu zahájen na sklonku tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Takový výklad by byl ve zjevném rozporu s příslušnou judikaturou Soudního dvora.

[71] Skutečnost, že určitá lhůta má pořádkovou povahu, ještě sama o sobě neznamená, že její nedodržení nemůže mít v určitých případech dopady do právní sféry daňového subjektu. Kromě prostředků uvnitř daňové správy se plátce daně v takových případech může proti neodůvodněné nečinnosti správce daně domoci ochrany v řízení před správními soudy, a to podle povahy věci buď žalobou dle § 79 s. ř. s. (srov. stěžovatelkou cit. rozsudek ve věci 2 Ans 1/2005), nebo žalobou dle § 82 s. ř. s. Pokud by plátci takovým postupem vznikla škoda, je oprávněn domoci se její náhrady v civilním řízení. Při neodůvodněném oddalování okamžiku vyměření a vrácení uplatněného odpočtu si lze nepochybně představit i jiné kompenzační mechanismy, ke kterým by soud v rámci zamezení libovůle ze strany státní moci mohl vycházeje z dosavadní judikatury Soudního dvora v budoucnu dospět.

[72] V této souvislosti lze zmínit rozhodnutí Soudního dvora ze dne 21. 10. 2015, sp. zn. C-120/15 Kovozber, kde Soudní dvůr mj. uvedl, že plátce, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má podle práva Evropské unie nárok na úrok z prodlení. Při výpočtu úroků se musí brát jako počáteční okamžik den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH v souladu se směrnicí obvykle vrácen. Současně Soudní dvůr uvedl, že členské státy jsou s cílem zabezpečit na svém území správné vybírání splatné daně v plné výši, povinny ověřovat daňová přiznání daňových subjektů, jejich účetní závěrky a další relevantní dokumenty, jakož i vypočítat a vybrat dlužnou daň. Z toho vyplývá, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu může být v zásadě prodloužená pro účely vykonání daňové kontroly bez toho, aby bylo nutné považovat tuto lhůtu za nepřiměřenou, pokud toto prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nevyhnutelné pro řádné vykonání daňové kontroly. Soudní dvůr zároveň zdůraznil, že pokud daňový subjekt nemůže dočasně disponovat finančními prostředky ve výši nadměrného odpočtu DPH, je postižen hospodářským znevýhodněním, které by mělo být kompenzované zaplacením úroků, čímž by bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality. Ke všem těmto závěrům odkázal na svou předchozí judikaturu.

[73] Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal v napadeném prodlení s vyměřením nadměrného odpočtu (trvajícím 31 dnů) nezákonný zásah a nenalezl ani žádný prostor pro položení předběžné otázky.

[74] Stěžovatelka ve skutečnosti nebrojí proti povaze lhůty, ale svojí argumentací se snaží pomocí povahy lhůty dosáhnout výkladu, dle kterého by za předpokladu, že správce

daně nezahájí POP ve lhůtě 30 dnů od podání přiznání (případně posledního dne lhůty pro podání přiznání), platila fikce vyměření daně dle údajů plátcem v přiznání uvedených.

[75] Daň je však dle zatím platné a účinné právní úpravy nutno vždy vyměřit podle výsledků vyměřovacího řízení, a to platebním výměrem (viz § 139 a násl. daňového řádu). Zákonodárce v žádném ustanovení daňového řádu neumožnil fikci vyměření daně. Důsledkem eventuální nečinnosti správce poplatku proto nemůže být „fiktivní platební výměr", o jehož zákonnost by se následně vedl spor.

[76] Právní fikce je právně technický postup, pomocí něhož se považuje za existující situace, jež je zjevně v rozporu s realitou a která dovoluje, aby z ní byly vyvozeny odlišné právní důsledky, než ty, které by plynuly z pouhého konstatování faktu (srov. BERGEL, Jean-Louis. *Théorie générale du droit*. 2e édition. Paris: Dalloz, 1989. 300 s.). Účelem fikce v právu je posílit právní jistotu (srov. KNAPP, Viktor. *Teorie práva.* 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 1995. 206 s.). Právní fikce coby nástroj odmítnutí reality právem je nástrojem výjimečným, striktně určeným k naplnění tohoto, jednoho z hlavních ústavních postulátů právního řádu v podmínkách právního státu. Aby mohla právní fikce svůj účel (dosažení právní jistoty) splnit, musí respektovat všechny náležitosti, které s ní zákon spojuje. Nejsou-li všechny právní náležitosti splněny, není soud oprávněn naplnění fikce konstatovat (viz čl. 2 odst. 2 Listiny, podle něhož lze uplatňovat státní moc jen v případech a mezích stanovených způsobem, který zákon stanoví; srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 92/01).

[77] Dovozovat fikci bez jakéhokoliv zákonného ukotvení není právě s ohledem na její výjimečný charakter možné.

III. C nezákonnost daňové kontroly

[78] Stěžovatelka nesouhlasí se závěry uvedenými v rozhodnutí NSS ve věci sp. zn. 9 Afs 140/2014 a je přesvědčena, že je-li zahájen postup k odstranění pochybností a není ukončen vydáním rozhodnutí, pak je pouze na daňovém subjektu, zda navrhne pokračování v dokazování a iniciuje zahájení daňové kontroly či nikoliv. Podle stěžovatelky není tato iniciativa již v rukou správce daně.

[79] Uvedenou otázkou se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Ans 10/2012, který časově předcházel rozhodnutí ve věci 9 Afs 140/2014 a ve kterém byl názor zastávaný stěžovatelkou odmítnut.

[80] Nejvyšší správní soud vycházel z předpokladu, že je to správce daně, kdo ze zákona daňové řízení a postupy v něm vede, nikoli daňový subjekt. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí tohoto postupu a o výši daně rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije POP nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. daňového řádu užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně

věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.

[81] Od výše uvedených závěrů nemá nyní rozhodující senát žádné důvody se odchýlit a plně na ně odkazuje. Namítá-li stěžovatelka, že správce daně bude při takovém postupu nedůvodně zvýhodněn, neboť bude moci některé doklady kontrolovat opakovaně, pak Nejvyšší správní soud v takovém postupu žádný rozpor se zákonem nevidí. Správce daně v obecné rovině může v rámci prověřování konkrétního zdaňovacího období prověřovat doklady daňového subjektu opakovaně, vždy je však nutno zkoumat konkrétní důvody, které jej k takovému postupu vedly.

IV. Závěr a náklady řízení

[82] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[83] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[84] Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak jemu žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 3. října 2017

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu