ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupeného Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 5. 2015, č. j. 16448/15/5300-21441-702127 a č. j. 16447/15/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 20. 2. 2017, č. j. 59 Af 24/2015 – 84,

takto:

I. Výrok I. rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 20. 2. 2017, č. j. 59 Af 24/2015 – 84, **se zrušuje** ve vztahu k rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 5. 2015, č. j. 16447/15/5300-21441-702127, výrok II. téhož rozsudku **se zrušuje** v plném rozsahu a věc **se vrací** v tomto rozsahu krajskému soudu k dalšímu řízení.

II. Ve zbývající části **se** kasační stížnost **zamítá**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem ze dne 25. 3. 2014, č. j. 440698/14/2607-05701-506579, Finanční úřad pro Liberecký kraj vyměřil žalobci podle pomůcek daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období září 2012 ve výši 141.618 Kč. Platebním výměrem ze dne 11. 4. 2014 finanční úřad vyměřil žalobci podle pomůcek DPH za zdaňovací období leden 2013 ve výši 52.188 Kč. K odvolání žalobce žalovaný změnil platební výměry v záhlaví

označenými rozhodnutími tak, že vyměřil DPH za září 2012 ve výši 176.548 Kč a za leden 2013 ve výši 120.296 Kč.

[2] Žalobce napadl obě výše uvedená rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, který je rozsudkem ze dne 20. 2. 2017 zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud přisvědčil námitce, že výzvy, jimiž finanční úřad zahájil postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2012 a leden 2013, nesplňovaly zákonné požadavky stanovené v § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Obsahové náležitosti výzvy zahajující postup k odstranění pochybností, zejm. co do konkrétnosti pochybností, je třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkacímu řízení. Krajský soud zdůraznil, že daňový řád výslovně stanovil požadavek na „*konkrétnost*“ pochybností právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí právní úpravy vytýkacího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev.

[4] Ve výzvě ze dne 5. 11. 2012 správce daně uvedl:

„S ohledem na opakující se Vámi vykazované nadměrné odpočty a vzhledem k porovnání údajů za předchozí zdaňovací období v postoupeném daňovém spisu (nově přistěhovaný daňový subjekt) má správce daně pochybnosti o správnosti Vámi vykázaných údajů v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce září roku 2012. Z těchto důvodů je pro správce daně nezbytné přezkoumání podkladů, na jejichž základě došlo k sestavení přiznání za zdaňovací období měsíce září roku 2012. Odstraňte pochybnosti správce daně o tom, že přijatá zdanitelná plnění vykázaná na ř. 40 ve výši 1.239.073 Kč a na ř. 41 ve výši 88.924 Kč byla použita pro ekonomickou činnost daňového subjektu a daňový subjekt má plný nárok na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a vrácení nadměrného odpočtu vykázaného na ř. 65 daňového přiznání v částce 64.657 Kč.

Správce daně požaduje na základě této výzvy předložit následující důkazní prostředky:

- *evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2012,*
- *daňové doklady za přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění vztahující se ke zdaňovacímu období měsíce září roku 2012,*
- *smlouvy, objednávky a další písemnosti vztahující se k Vámi uskutečněným i přijatým zdanitelným plněním vykázaným v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce září roku 2012,*
- *další důkazní prostředky, které máte k dispozici tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*“

[5] Ve výzvě ze dne 8. 3. 2013 správce daně uvedl:

„Správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty Vámi podaného dne 26. 2. 2013 za leden 2013 vznikly pochybnosti o správnosti pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť z důvodu nekontaktnosti nebylo možné provést místní šetření za účelem prověření údajů uvedených v daňovém přiznání za leden 2013 a dosud nebylo ukončeno řízení o odstranění pochybností za předchozí zdaňovací období (leden až květen 2012, červenec až září 2012, prosinec 2012).

Z údajů uvedených v přiznání vyplývá, že uskutečňujete v předmětném zdaňovacím období ekonomickou činnost a Vaší hlavní ekonomickou činností je nákladní silniční motorová doprava. Vzhledem k tomu, že za rok 2012 nebylo podáno přiznání k dani silniční a údaje z daňového přiznání za leden 2013 nejsou bez údajů za předcházející zdaňovací období přezkoumatelné porovnáním v časové řadě, bylo správci daně znemožněno učinit si úsudek o pravdivosti údajů uvedených v oddíle C přiznání. K tomu je nezbytné přezkoumání podkladů, na jejichž základě došlo k sestavení přiznání. Pochybnosti tak vznikly jak o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, zejména pak u použití přijatých zdanitelných plnění pro

uskutečnění ekonomické činnosti, tak i o správnosti daně přiznané na výstupu podle § 21 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

Proto předložte evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání za období leden 2013, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období."

[6] Z provedeného dokazování vyplynulo, že správce daně zahajoval u žalobce postup k odstranění pochybností opakovaně od zdaňovacího období listopad 2011. Kromě první výzvy ze dne 24. 1. 2012 byly jednotlivé výzvy obsahově velmi podobné a žalobce byl vyzýván k předložení celé evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"). Žalobce tak byl v podstatě vyzván, aby předložil co do rozsahu univerzálně a neomezeně všechny doklady, které se týkaly jeho podnikatelské činnosti za předmětné období.

[7] V tomto kontextu krajský soud souhlasil se žalobcem, že výzvy ze dne 5. 11. 2012 (vztahující se k období září 2012) a ze dne 8. 3. 2013 (vztahující se k období leden 2013) nevyhovovaly požadavkům na konkrétnost pochybností a svým rozsahem a nekonkrétností odpovídaly více daňové kontrole než postupu k odstranění pochybností. Samotná výše nadměrného odpočtu nemohla založit důvod pro zahájení postupu k odstranění pochybností, postrádala-li výzva bližší odůvodnění, proč má správce daně důvodné podezření, že uplatněná výše odpočtu je nesprávná. Skutkovou okolností, která by zakládala konkrétní pochybnosti správce daně, nemohlo být bez dalšího ani zahájení, resp. neukončení postupu k odstranění pochybností za jiné zdaňovací období (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 – 58). Pro tvrzení finančního úřadu ve výzvě ze dne 8. 3. 2013 o nemožnosti provést místní šetření z důvodu nekontaktnosti žalobce krajský soud nenalezl ve správním spisu žádnou oporu. Ze spisu naopak vyplývá, že žalobce reagoval na výzvu ze dne 5. 11. 2012.

[8] Podle krajského soudu správce daně využil institut výzvy k odstranění pochybností za jiných okolností, než k jakým podle zákona užíván být má, shledal proto postup správce daně v posuzovaných věcech nezákonným. Pokud měl správce daně takové obecné, univerzální a v podstatě neomezené pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně vykazuje v předmětných daňových přiznáních všechno, co souvisí s jeho podnikatelskou činností, bylo namístě zahájit daňovou kontrolu. V této souvislosti krajský soud citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61, č. 3091/2014 Sb. NSS, podle kterého postup k odstranění pochybností slouží na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně.

[9] Krajský soud upozornil také na skutečnost, že správci daně trvalo rok, než žalobci sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností poté, co žalobce předložil část dokladů vztahujících se ke zdaňovacímu období září 2012 při ústním jednání dne 20. 11. 2012. Správce daně postup k odstranění pochybností nezaměřil na jednotlivé či dílčí pochybnosti. Podstatná část postupu k odstranění pochybností probíhala bez součinnosti s žalobcem, až do sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností správce daně po žalobci žádné dodatečně konkretizované důkazy nepožadoval a namísto toho vyhledával důkazní prostředky z vlastní iniciativy. Postup k odstranění pochybností se proto v obou

případech vymykal zákonem předvídané povaze tohoto institutu. Vzhledem k tomuto závěru se již krajský soud nezabýval ostatními žalobními námitkami.

II. Obsah kasační stížnosti

[10] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku obsahových náležitostí výzev, jimiž byly zahájeny postupy k odstranění pochybností.

[12] Stěžovatel citoval výzvu ze dne 5. 11. 2012 a dodal, že byť žalobce na tuto výzvu reagoval, předložil pouze neúplné daňové doklady bez evidence pro daňové účely. Pochybnosti správce daně proto nemohly být rozptýleny. Konkrétní pochybnosti za předmětné zdaňovací období přitom správci daně vznikly na základě opakovaně vykazovaných nadměrných odpočtů a na základě porovnání údajů dostupných z daňového spisu žalobce. Takové vyjádření pochybností bylo podle stěžovatele v souladu s judikaturou, podle které „[a]*nalýzy 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*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 – 36).

[13] Následně stěžovatel citoval výzvu ze dne 8. 3. 2013 a namítl, že krajský soud v souvislosti s touto výzvou nepřípadně odkázal na rozsudek č. j. 8 Afs 76/2015 – 58. Výzva ze dne 8. 3. 2013 byla totiž kromě odkazu na neukončení postupu k odstranění pochybností za jiná zdaňovací období odůvodněna tím, že žalobce nepodal přiznání k dani silniční (s tím se krajský soud nijak nevypořádal) a nekontaktností žalobce.

[14] Nepodání přiznání k silniční dani podle stěžovatele jednoznačně vyvolává důvodnou pochybnost o oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet DPH, použití předmětného plnění pro ekonomickou činnost žalobce a přiznání DPH na výstupu, neboť hlavní činností žalobce byla podle přiznání k DPH nákladní silniční motorová doprava.

[15] K závěru krajského soudu, že ze spisu nevyplynula nekontaktnost žalobce, stěžovatel namítl, že „*nekontaktnost*“ žalobce byla ve výzvě ze dne 5. 11. 2012 uvedena v souvislosti s neúspěšným pokusem o provedení místního šetření, jehož účelem mělo být prověření ekonomické činnosti žalobce. Z výzvy nelze usuzovat, že by zmíněná „*nekontaktnost*“ byla uvedena v souvislosti se zástupkyní žalobce Ing. Routkovou. Ta skutečně reagovala dne 5. 11. 2012 na výzvu k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2012, povahu ekonomické činnosti žalobce však neosvětlila. K tomu došlo až v rámci odvolacího řízení, kdy bylo zjištěno, že žalobce kromě silniční dopravy vykonával jako ekonomickou činnost také pronájem chaty Milířovka a provozoval dvě čerpací stanice. Na výzvu ze dne 8. 3. 2013 žalobce nijak nereagoval a nedoložil žádné doklady.

[16] Stěžovatel byl přesvědčen, že výzvy ze dne 5. 11. 2012 a ze dne 8. 3. 2013 splňovaly obsahové náležitosti a dostatečně vyjadřovaly existenci důvodné obavy týkající se oprávněnosti nároku na odpočet.

[17] Krajský soud okrajově zmínil, že podle jeho názoru bylo v posuzované věci namístě zahájit daňovou kontrolu místo postupu k odstranění pochybností. S tímto názorem stěžovatel nesouhlasil. O vhodnosti využití postupu k odstranění pochybností svědčila existence konkrétních pochybností, které vznikly ve vztahu ke konkrétním řádkům daňového přiznání s přihlédnutím k dalším skutkovým okolnostem, zejm. co se týče uplatněného nároku na odpočet DPH. Na samotném počátku prověřování pochybností neměl správce daně žádný důvod předpokládat rozsáhlejší dokazování a přistoupit přímo k zahájení daňové kontroly. V obou šetřených obdobích se jednalo o nejkratší (měsíční) zdaňovací období a s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem nemohlo být pochyb o tom, že bude možné neprodleně a bezprostředně zjistit či ověřit řádné plnění daňových povinností žalobce, pokud poskytne součinnost. Potřeba rozsáhlejšího dokazování by mohla být důvodem pro následný přechod k daňové kontrole. S ohledem na neaktivitu žalobce však správce daně nepřistoupil ke stanovení daně dokazováním, ale podle pomůcek. Žalobce nijak nereagoval na výzvu k odstranění pochybností ze dne 8. 3. 2013 (kromě podání žádosti o prodloužení lhůty) a k výzvě ze dne 5. 11. 2012 předložil jen část dokladů. Vytýká-li proto krajský soud stěžovateli, že postupy k odstranění pochybností nepřipomínaly „*písemný nebo ústní dialog*“, popírá tím možnost stanovení daně podle pomůcek podle § 90 odst. 4 daňového řádu.

[18] Pro případ, že by Nejvyšší správní soud shledal obsahové nedostatky výzev ze dne 5. 11. 2012 a ze dne 8. 3. 2013, stěžovatel doplnil, že podle jeho názoru by obsahová vada zakládala pouze vadnost výzev, nikoliv nezákonnost celých postupů k odstranění pochybností. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 – 72, neurčitost výzvy může svědčit nanejvýš o její vadnosti, nikoliv její neplatnosti. Vadné akty z hlediska práva existují a vyvolávají právní následky. Jejich vady mohou být v dalším průběhu řízení odstraněny.

III. Vyjádření žalobce

[19] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že tvrzení stěžovatele, podle kterého výzva ze dne 5. 11. 2012 vychází z porovnání údajů dostupných z daňového spisu žalobce, je nové, obecné a odlišné od faktického obsahu výzvy. Stěžovatel neuvedl nic o konkrétně porovnávaných údajích, o vlastním porovnávání, ani jeho výsledku. Předmětnou kasační námitku proto žalobce považoval za účelovou a nepodloženou. Odkaz na rozsudek č. j. 4 Afs 95/2016 - 36 nebyl příléhavý, protože žádná analýza nebyla ve výzvě uvedena a nenachází se ani ve spisu. Žalobce nebyl s žádnými analýzami seznámen a nemohl na ně reagovat.

[20] Stěžovatel až v kasační stížnosti namítá, že výzva ze dne 8. 3. 2013 obsahovala také tvrzení, že žalobce nepodal přiznání k silniční dani za rok 2012. Také toto tvrzení je podle žalobce účelové. Stěžovatel nenabídl žádnou logickou vazbu svědčící o souvislosti zdanitelných plnění uskutečněných a přijatých v lednu 2013 s daňovou povinností k dani silniční za rok 2012, tj. s vozidly užívanými k podnikání v roce 2012. Pokud nadměrný

odpočet vznikl v lednu 2013, není zřejmé, jak by mohl souviset s vozidly uváděnými v daňovém přiznání již v roce 2012. Z výzvy, ani z kasační stížnosti nevyplývá, zda se jednalo o legitimní důvod pro zahájení postupu k odstranění pochybností, nebo zda se jednalo o důvod pouze účelově konstruovaný pro šikanózní postup správce daně, který dlouhodobě nechtěl řádně a včas vrátit žalobci nadměrný odpočet. Pokud by došlo k tvrzenému pochybení žalobce, bylo by nejlogičtějším a zákonem upraveným postupem vyzvat žalobce k podání daňového přiznání k dani silniční. Správce daně tak neučinil a fakticky se o plnění povinnosti žalobce ve vztahu k silniční dani žádným způsobem nezajímal.

[21] Sám stěžovatel se ke vztahu mezi daní silniční za zdaňovací období roku 2012 a daňovým přiznáním k DPH za leden 2013 vyjádřil v napadeném rozhodnutí na straně 4 negativně [„*Odvolatel dále v rámci odvolání předložil přiznání k silniční ani za rok 2012 (ve kterém uvedl pouze tři vozidla), ale posuzované období je leden 2013 (v přiznání k silniční dani za rok 2013 odvolatel uvedl shodná vozidla). Ust. § 3 odst. 1 zák. č. 339/1992 Sb., o dani silniční ve znění platném pro předmětné zdaňovací období, vymezuje osoby, které jsou v případě, že provozují vozidla, která podléhají zdanění daní silniční, povinny platit silniční daň. Z uvedeného plyne, že počet vozidel odvolatelem uvedených v přiznání k silniční dani nemusí automaticky souhlasit s počtem vozidel používaných k ekonomické činnosti odvolatele.*“, zdůraznění doplnil žalobce], proto je současný a zásadně odlišný názor stěžovatele pro žalobce překvapivý. Podle žalobce neexistovaly žádné skutečné a dostatečně určité pochybnosti ve vztahu k daňovému přiznání k DPH za období leden 2013.

[22] Krajskému soudu nelze vytknout, že se informací o nepodání přiznání k silniční dani nezabýval, neboť žalobce ani stěžovatel takovou námitku v rámci řízení o žalobě neuplatnili. Stěžovatel se mohl vyjádřit k námitkám žalobce na jednání před soudem, přesto se námitka nepodání přiznání k silniční dani objevuje jako novum až v kasační stížnosti. Navíc stěžovatel nepředložil soudu správní spis k dani silniční za rok 2012, ani jiný důkaz o nepodání předmětného přiznání. Ani zástupkyně žalobce není v tuto chvíli schopna najisto potvrdit, zdaje tvrzení stěžovatele o nepodání přiznání k dani silniční pravdivé.

[23] Dále žalobce namítl, že stěžovatel v kasační stížnosti vytrhnul výzvy ze dne 5. 11. 2012 a ze dne 8. 3. 2013 z kontextu. Opomněl tak důkazy provedené krajským soudem, a to výzvy k odstranění pochybností ze dne 24. 1. 2012, ze dne 20. 2. 2012, ze dne 23. 3. 2012, ze dne 20. 4. 2012, ze dne 20. 6. 2012, ze dne 11. 7. 2012, ze dne 7. 9. 2012, ze dne 15. 10. 2012 a ze dne 22. 2. 2013, z nichž vyplývá, že správce daně systematicky a soustavně od listopadu 2012 odpíral žalobci nárok na odpočet DPH a pravidelně v měsíčních intervalech vystavoval výzvy zahajující postupy k odstranění pochybností, které byly obsahově téměř totožné a byly odůvodněny nekonkrétními pochybnostmi o údajích v oddíle C daňových přiznání. Žalobce byl vždy vyzván k předložení veškerých dokladů za celé zdaňovací období a kompletní evidence podle § 100 zákona o DPH. Tato řízení se dlouhodobě vlekla, paralelně probíhalo mnoho postupů k odstranění pochybností i jiných řízení, což žalobce fakticky paralyzovalo při výkonu jeho hlavní podnikatelské činnosti.

[24] Proti tvrzení stěžovatele o nekontaktnosti se žalobce důrazně ohradil. Nazývat jediný pokus správce daně o provedení místního šetření nekontaktností žalobce je účelové zkreslování skutečnosti a dehonestací žalobce. Každý občan má právo na zastoupení od počátku každého řízení. Toto právo je nedílnou součástí práva na spravedlivý proces. Správci daně bylo bez jakýchkoliv pochybností známo, že si žalobce zvolil pro zastupování daňovou poradkyni. Provedení místního šetření bez vyrozumění zástupkyně žalobce nebo samotného žalobce lze označit za překvapivé a nezákonné. Je zřejmé, že se správce daně snažil překvapit žalobce v místě jeho sídla a jednat s ním bez jeho zástupkyně. Správce daně předem ani dodatečně žalobce o místním šetření neinformoval, žalobce se o této skutečnosti dozvěděl až z výzvy.

[25] Poukázal-li stěžovatel na to, že žalobce na výzvu nereagoval, je třeba dodat, že tato skutečnost byla přímým důsledkem neurčitosti výzvy k odstranění pochybností. Zákonný postup pro odstranění pochybností je založen na sdělení konkrétních a jasných pochybností. Pouhý odkaz na celý oddíl C daňového přiznání, který je uveden ve všech výzvách od listopadu 2011, žalobce považoval za šikanózní a bez zákonné opory, proto na ně nereagoval. Ze strany správce daně probíhala od listopadu 2011 širší šetření, která neměla charakter zákonem předvídaného postupu k odstranění pochybností.

[26] Stěžovatel citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 10 Afs 187/2016 – 41, neuvedl však nic konkrétního, co by bylo možné aplikovat v posuzované věci. Tvrzení stěžovatele, že konkrétní pochybnosti vznikly ve vztahu ke konkrétním řádkům daňového přiznání, je nepravdivé a matoucí, neboť ve výzvách bylo vždy uvedeno, že existují pochybnosti o celém oddíle C, zahrnujícím kompletní přiznání k DPH.

[27] Na posuzovanou věc nedopadá ani odkaz na rozsudek č. j. 1 Afs 155/2005 – 72, neboť tento rozsudek se týkal zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který upravoval v § 32 právní pojem neplatnosti rozhodnutí. Tento pojem nebyl daňovým řádem převzat. Žalobce nenamítal neplatnost předmětných výzev ve smyslu citovaného ustanovení. Za situace, kdy neexistovaly zákonem předvídané pochybnosti a takové pochybnosti nebyly ani žalobci zákonem upraveným způsobem sděleny, nelze dovodit, že by se jednalo pouze o vady výzev bez vlivu na zákonnost zahájení a průběhu samotného postupu k odstranění pochybností. Nelze opomenout, že správce daně stanovil daň podle pomůcek právě v důsledku nereagování na předmětné nezákonné výzvy.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost je částečně důvodná.

[30] Mezi účastníky řízení bylo především sporné, zda výzvy ze dne 5. 11. 2012 a ze dne 8. 3. 2013 zahajující postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2012 a leden 2013 splňovaly obsahové náležitosti požadované § 89 daňového řádu, a zda tedy

nevyhovění těmto výzvám ze strany žalobce mohlo být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek podle § 90 odst. 4 daňového řádu, podle kterého „[n]*eposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek*“.

[31] Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud správně vyšel z předpokladu, že 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 o správě daní a poplatků. 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, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, odst. 27). Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejm. co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkacímu řízení, a také v souladu s navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu, která kvalitativní požadavky na výzvu upřesnila na konkrétních příkladech (viz zejména judikaturu shrnutou v odstavcích 31 až 36 rozsudku č. j. 8 Afs 76/2015 – 58).

[32] Ve vztahu k důsledkům nekonkrétní, a tedy nezákonné výzvy, je třeba opět připomenout závěry usnesení č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, v němž rozšířený senát zdůraznil, že 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. Tyto závěry jsou přenositelné i na nyní účinnou právní úpravu postupu k odstranění pochybností. Pokud správce daně uloží daňovému subjektu povinnost předložit dokumenty prokazující jeho daňová tvrzení nezákonnou výzvou, přičemž nedostatky výzvy nenapraví ani v průběhu postupu k odstranění pochybností, nemůže na základě tohoto vadného postupu vyvodit pro daňový subjekt negativní důsledky v podobě ukončení postupu k odstranění pochybností se závěrem, že nepředložení požadovaných dokladů je odepřením součinnosti ve smyslu § 90 odst. 4 daňového řádu, které by bez dalšího založilo oprávnění správce daně vyměřit daň podle pomůcek (srov. rozsudek č. j. 8 Afs 76/2015 – 58, odst. 55 až 58).

[33] Podle krajského soudu výzvy ze dne 5. 11. 2012 a ze dne 8. 3. 2013 požadavkům stanoveným v § 89 daňového řádu a upřesněným judikaturou Nejvyššího správního soudu nedostály. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje pouze částečně – ve vztahu k výzvě ze dne 5. 11. 2012 týkající se zdaňovacího období září roku 2012. Naopak výzvu ze dne 8. 3. 2013 týkající se zdaňovacího období leden roku 2013 Nejvyšší správní soud považuje z níže podrobněji rozvedených důvodů (viz dále odst. [42]) za dostatečně konkrétní.

[34] K závěru o nekonkrétnosti výzvy ze dne 5. 11. 2012 stěžovatel namítl, že konkrétní pochybnosti vznikly na základě opakovaně vykazovaných nadměrných odpočtů a na základě porovnání údajů dostupných z daňového spisu žalobce.

[35] Tvrzení stěžovatele o vzniku pochybností v důsledku porovnání údajů v daňovém přiznání k DPH za září 2012 s údaji vykazovanými žalobcem v předchozích zdaňovacích obdobích ovšem neodpovídá obsahu předmětné výzvy, ani listinám založeným ve správním spisu. Stěžovatel ve výzvě uvedl pouze obecně, že „[s] *ohledem na opakující se Vámi vykazované nadměrné odpočty a vzhledem k porovnání údajů za předchozí zdaňovací období v postoupeném daňovém spisu (nově přistěhovaný daňový subjekt) má správce daně pochybnosti* [...]“, neupřesnil však, jaké údaje porovnával a co z nich vyplynulo (plný text výzvy viz výše odst. [4]). Není proto zřejmé, proč tvrzené porovnání údajů za předchozí období vyvolalo pochybnosti správce daně. Takto nekonkrétní tvrzení neumožňuje odpovídající reakci daňového subjektu, neboť na základě něj daňový subjekt neví, jaké nesrovnalosti má vyvracet a proč je jím deklarovaná daňová povinnost „*podezřelá* “. Nadto, ve správním spisu není žádným způsobem doloženo, že by správce daně nějaké porovnání údajů z různých zdaňovacích období provedl. Ani v kasační stížnosti stěžovatel neodkázal na žádný konkrétní dokument, který by byl podkladem tvrzeného porovnání údajů. Tento nedostatek znemožňuje soudu přezkoumat, zda správce daně porovnání několika zdaňovacích období skutečně provedl a zda z takového porovnání vyplynuly nějaké skutečnosti zavdávající pochybnosti o deklarované daňové povinnosti. Pokud by soud akceptoval pouhé ničím nepodložené a nepřezkoumatelné tvrzení o porovnání údajů vykazovaných daňovým subjektem, kterému neodpovídá žádný podklad ve správním spisu, ve svém důsledku by tím setřel rozdíl mezi podmínkami pro zahájení postupu k odstranění pochybností a podmínkami pro zahájení daňové kontroly.

[36] Již v usnesení č. j. 9 Afs 110/2007 – 102 rozšířený senát zdůraznil, že v materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně.

[37] Byť pochybnost správce daně nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, rozšířený senát stanovil jednoznačný požadavek, že podezření správce daně musí být založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích nebo 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. Žádné takové analýzy však správní spis vztahující se k daňové povinnosti žalobce za září 2012 neobsahuje.

[38] Na požadavku, aby správce daně ve výzvě sdělil, na základě jakých skutkových okolností pochybuje o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, Nejvyšší správní soud setrval i v následné judikatuře: „*Sdělení, že důvodem pro vydání výzvy je příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na řádku č. 310, nepředstavuje žádný dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti údaje uvedeného na tomto řádku daňového přiznání. Ostatně i další část výzvy, v níž správce daně požaduje po stěžovatelce, aby předložila celou evidenci vedenou podle § 100 zákona o DPH a daňové doklady vztahující se nejen k přijatým zdanitelným plněním, ale rovněž k poskytnutým zdanitelným plněním (ty nemají k řádku č. 310 daňového přiznání přímý vztah), nasvědčuje tomu, že výzvy správce daně nejsou založeny na pochybnostech podložených konkrétními skutkovými okolnostmi, porovnáním vykázané daňové povinnosti (resp. nadměrného odpočtu) s údaji předchozích zdaňovacích období nebo finanční analýzou. Naopak, vše nasvědčuje tomu, že správce daně zahájil vytýkací řízení u stěžovatelky jen proto, že nárokovala vyplacení vysokého nadměrného odpočtu za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007. Ze správního spisu totiž nevyplývá, že by správce daně měl před vydáním výzev jakékoliv relevantnější poznatky o podnikatelské činnosti stěžovatelky*“ (rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 – 37, odst. 28).

[39] Z rozsudku č. j. 1 Afs 105/2012 – 37 je zřejmé, že důvodem pro zahájení postupu podle § 89 daňového řádu nemůže být ani samotná výše nadměrného odpočtu, postrádá-li výzva bližší odůvodnění, proč má správce daně důvodné podezření, že uplatněná výše odpočtu je nesprávná. Tento závěr soud potvrdil i v již výše citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 76/2015 – 58, v němž doplnil v odstavci 41, že výzvu by mohl správce daně 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 ale výzva ze dne 5. 11. 2012 postrádá a bez dalšího konstatuje, že pochybnosti správce daně vyvolaly opakující se vykazované nadměrné odpočty, aniž by skutečně srovnávala jejich výši.

[40] Ve světle výše uvedeného proto Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, že výzva ze dne 5. 11. 2012 nesplňovala požadavky § 89 daňového řádu upřesněné judikaturou, neboť správce daně nezmínil žádnou konkrétní skutkovou okolnost, která by jeho tvrzené pochybnosti vyvolala. Kasační námitky vztahující se k této výzvě proto soud neshledal důvodnými.

[41] Pro případ, že by soud shledal obsahové vady výzev, stěžovatel v kasační stížnosti doplnil, že podle jeho přesvědčení mohou být případné vady výzev v dalším průběhu řízení odstraněny. Tuto námitku soud neshledal opodstatněnou. Byť judikatura Nejvyššího správního soudu připustila za určitých okolností možnost nápravy vadného zahájení postupu k odstranění pochybností, resp. předchozího vytýkacího řízení v jeho průběhu (viz např. rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 – 37, ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 – 227, nebo ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 – 93), stěžovatel neuvedl žádné konkrétní okolnosti, které podle jeho názoru byly způsobilé vadnost výzvy

ze dne 5. 11. 2012 zhojit. Soud se proto touto nekonkrétní námitkou nemohl blíže zabývat a v této souvislosti pouze podotýká, že v soudním řízení správním vymezuje hranice soudního přezkumu stěžovatel. Soud není povinen ani oprávněn nahrazovat jeho projev vůle a domýšlet za něj argumenty (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[42] Ve vztahu k náležitostem výzvy ze dne 8. 3. 2013 ovšem Nejvyšší správní soud dospěl k opačnému závěru, byť se neztotožnil se všemi kasačními námitkami.

[43] K závěru o nekonkrétnosti výzvy ze dne 8. 3. 2013 stěžovatel namítl, že odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 8 Afs 76/2015 – 58 nebyl případný, neboť výzva nebyla odůvodněna pouze odkazem na neukončení postupu k odstranění pochybností za jiná zdaňovací období, ale kromě tohoto odkazu byla odůvodněna tím, že žalobce nepodal přiznání k dani silniční a nekontaktností žalobce.

[44] S krajským soudem lze souhlasit v obecné rovině v tom, že pokud by byla výzva zahajující postup k odstranění pochybností bez dalšího odůvodněna jen tím, že dosud nebyly ukončeny postupy k odstranění pochybností za jiné zdaňovací období, nedostála by požadavkům kladeným na náležitosti výzvy § 89 daňového řádu a judikaturou. Opačný 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.

[45] Odkaz na neukončení postupů k odstranění pochybností za předchozí zdaňovací období (leden až květen 2012, červenec až září 2012, prosinec 2012) ve výzvě ze dne 8. 3. 2013 proto nemohl sám o sobě založit dostatečně konkrétní pochybnost. Tak by tomu mohlo být ale tehdy, byl-li by doplněn o konkrétní úvahu, z jakých důvodů mají skutečnosti prošetřované v dosud neukončených postupech vliv na aktuálně posuzované zdaňovací období. V již zmiňovaném rozsudku č. j. 8 Afs 76/2015 – 58 Nejvyšší správní soud uvedl, že „[n]*ení 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).*“ Odkaz krajského soudu na citovaný rozsudek nebyl nepřípadný, neboť i v tomto ohledu lze v nyní posuzované výzvě nalézt dílčí nedostatek, neboť správce daně nevysvětlil souvislost s dalšími prošetřovanými obdobími, u nichž probíhal postup k odstranění pochybností vztahující se k DPH za leden až květen 2012, červenec až září 2012 a prosinec 2012.

[46] Výzvu jako celek však soud považuje za vyhovující požadavkům § 89 daňového řádu, neboť nepodání přiznání k silniční dani za rok 2012 je dostatečně konkrétní skutkovou okolností, která byla způsobilá vyvolat relevantní pochybnost správce o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních žalobce deklarovaných v daňovém přiznání k DPH za leden 2013. Byť se jednalo o časově jiné zdaňovací období, nelze přehlédnout, že žalobce nepřiznal a nezaplatil silniční daň za celý rok 2012, tedy za období

bezprostředně předcházející nyní posuzovanému období, a současně v daňovém přiznání k DPH za leden 2013 uvedl jako předmět své hlavní ekonomické činnosti „*silniční motorová doprava nákladní*“. Kombinace těchto skutkových okolností mohla vyvolat důvodné podezření správce daně o tom, jakou činnost žalobce vykonává a zda deklarovaná zdanitelná plnění související s touto ekonomickou činností odpovídají skutečnosti.

[47] Na tomto závěru již nemůže nic změnit skutečnost, že další ve výzvě tvrzený důvod, jímž stěžovatel argumentoval i v kasační stížnosti – nekontaktnost žalobce – by požadavkům na konkrétnost pochybností nedostál. Krajskému soudu je totiž třeba přisvědčit, že tvrzení o nekontaktnosti žalobce nemá podklad ve správním spisu. Nenacházejí se zde žádné dokumenty, které by svědčily o opakovaných marných pokusech správce daně kontaktovat žalobce, resp. jeho zástupkyni v období předcházejícím výzvě ze dne 8. 3. 2013. Ostatně i v kasační stížnosti stěžovatel připustil, že zástupkyně žalobce reagovala na výzvu ze dne 5. 11. 2012, namítl však, že neosvětlila povahu ekonomické činnosti žalobce. Nespokojenost správce daně s odpovědí daňového subjektu však nelze zaměňovat s nekontaktností, tedy situací, kterou zpravidla charakterizuje fiktivní sídlo daňového subjektu, bezvýsledné pokusy o kontakt v deklarovaném sídle, na uvedeném telefonním čísle nebo e-mailové adrese apod. Za nekontaktnost pak zcela jistě nelze označit situaci, kdy daňový subjekt sám sice správci daně neodpoví, ale učiní tak prostřednictvím svého zástupce. Stěžovatel netvrdil, že po žalobci vyžadoval provedení úkonu, který by mohl učinit pouze žalobce osobně. Za takových okolností nelze klást k tíži žalobce, pokud se správcem daně komunikoval pouze prostřednictvím své zástupkyně. Případné nedostatky v odpovědích daňového subjektu učiněných prostřednictvím jeho zástupce může správce nepochybně hodnotit v rámci posuzování unesení důkazního břemene, nemůže z nich však dovozovat nekontaktnost.

[48] Lze shrnout, že výzva ze dne 8. 3. 2013 obsahovala dostatečně konkrétně vymezenou pochybnost správce daně spočívající v nepodání daňového přiznání k silniční dani. Postup k odstranění pochybností za zdaňovací období leden 2013 tak byl řádně zahájen a krajský soud pochybil tím, že rozhodnutí žalovaného č. j. 16447/15/5300-21441-702127 zrušil. V dalším řízení se proto krajský soud bude zabývat ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období dalšími žalobními námitkami, k nimž se dosud nevyjádřil.

[49] K nesouhlasu stěžovatele s názorem krajského soudu, podle něhož bylo namístě zahájit daňovou kontrolu místo postupu k odstranění pochybností, soud doplňuje, že správce daně má relativně široké správní uvážení, pokud jde o zacílení svého prověřování, které je limitováno v zásadě jen podmíněným zákazem opakovaných daňových kontrol v § 85 odst. 5 daňového řádu a obecnou zásadou proporcionality. Jakmile si však správce daně stanoví rozsah otázek, které hodlá prověřit, nemůže volně vybírat, jaký z postupů upravených v daňovém řádu bude aplikovat, ale musí respektovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění jednotlivých postupů a současně základní zásady správy daní, zejména v podobě povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní (viz rozsudek ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016 – 18).

[50] Zároveň je také třeba dbát na to, že 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. Současně, jak již soud výše zdůraznil, je využití tohoto postupu podmíněno povinností správce daně sdělit své pochybnosti dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem. Správce daně tyto požadavky v nyní posuzované věci dodržel pouze ve vztahu k zahájení postupu k odstranění pochybností za leden 2013. V tomto ohledu byla výtka krajského soudu nedůvodná. Naopak ve vztahu k zahájení postupu k odstranění pochybností za září 2012 poukaz krajského soudu na nedodržení zákonných limitů nepřípadný nebyl.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[51] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost částečně důvodnou, a to ve vztahu k části výroku I. rozsudku krajského soudu, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2015, č. j. 16447/15/5300-21441-702127, proto rozsudek krajského soudu v tomto rozsahu zrušil. Zároveň Nejvyšší správní soud zrušil i výrok II. rozsudku krajského soudu, neboť tento výrok byl výrokem závislým na výroku I. napadeného rozsudku, který byl nyní zrušen. V tomto rozsahu soud vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Ve zbývající části soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto jí zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[52] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. února 2018

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu