

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Winsor Trading s.r.o.**, IČO 243 05 723, se sídlem Sazovická 488/8, 155 21 Praha 5, zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 10. 2017, č. j. 8 A 161/2016 – 82,

takto:

**I.** Kasační stížnost žalovaného proti výroku I. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 10. 2017, č. j. 8 A 161/2016 – 82, **se zamítá.**

**II.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 10. 2017, č. j. 8 A 161/2016 – 82, **se** ve výroku II. – IV. **ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

### I.
### Vymezení věci

[1] Dne 19. 11. 2015 zahájil žalovaný u žalobce postup k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"), týkající se daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015. Žalovanému vznikly

pochybnosti, neboť deklarované hodnoty dodání zboží do jiného členského státu a hodnoty přijatých plnění od tuzemských plátců dosahují vysokých hodnot. Úředním záznamem o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 4. 2016 oznámil správce daně žalobci, že mu nebude uznán nárok na odpočet daně v celkové výši 643 884 Kč z faktur přijatých od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. za nákup automobilů Audi R8 4.2 FSI quattro R tronic a Mercedes-Benz S 500 L, jelikož nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění od uvedené společnosti. Žalobce následně navrhl doplnění dokazování a žalovaný poté zahájil dne 24. 5. 2016 u žalobce daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu v rozsahu neprokázaného přijetí výše uvedených zdanitelných plnění od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o.

[2] Dne 9. 9. 2016 podal žalobce u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Domáhal se, aby městský soud určil, že postup k odstranění pochybností spočívající ve vydání výzvy ze dne 19. 11. 2015, byl nezákonný. Dále namítal nezákonnost daňové kontroly a navrhl, aby městský soud zakázal žalovanému v daňové kontrole pokračovat. Ve výzvě k odstranění pochybností žalovaný neuvedl konkrétní skutkové pochybnosti o správnosti a úplnosti daňového přiznání, omezil se pouze na konstatování, že přijatá a poskytnutá plnění dosahují vyšších hodnot. Na takto formulovanou výzvu nemohl žalobce jednoduše reagovat a pochybnosti odstranit. Žalovaný nadto požadoval předložení veškeré evidence dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Pokud byl postup k odstranění pochybností zahájen nezákonně, představuje nezákonný zásah rovněž daňová kontrola zahájená dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Jednotlivé úkony správce daně v daňovém řízení na sebe neoddělitelně navazují a nezákonnost jednoho úkonu tak způsobuje i nezákonnost navazujícího úkonu. Navíc ani nebyl fakticky vymezen rozsah daňové kontroly, když toto vymezení odkazuje na neodstraněné pochybnosti žalovaného, které nebyly konkretizovány.

[3] Městský soud rozsudkem ze dne 17. 10. 2017, č. j. 8 A 161/2016 – 82 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobě vyhověl. Deklaroval, že postup k odstranění pochybností (výrok I.) i daňová kontrola (výrok II.) jsou nezákonnými zásahy a zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole (výrok III.). Dospěl k závěru, že výzva k odstranění pochybností nebyla z hlediska specifikace pochybností správce daně dostatečně konkrétní, neboť jediným důvodem pro pochybnosti byla výška deklarovaných hodnot dodání zboží do jiného členského státu a hodnot přijatých zdanitelných plnění v příslušném měsíci. Správce daně nic bližšího neuvedl a nijak své úvahy nepodložil. O nekonkrétnosti výzvy svědčí i obecně formulovaný požadavek správce daně na předložení evidence podle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, tj. fakticky požadavek na plošné předložení všech dokladů, bez specifikace konkrétního obchodu. Z předmětné výzvy se daňový subjekt nedozví vůbec nic o tom, odkud pochybnosti správce daně pocházejí, jaké jsou podstaty, co na daňovém přiznání, resp. na skutečnostech přiznaných žalobcem ohledně jeho daňové povinnosti je pochybné. Obdobně již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 – 58, konstatoval, že *sdělení správce daně, že důvodem pro vydání výzvy je příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na určitém řádku, nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti údaje uvedeného*

*na tomto řádku daňového přiznání. Také požadavek na předložení celé evidence vedené podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"), a daňových dokladů vztahujících se nejen k přijatým zdanitelným plněním, ale také k poskytnutým zdanitelným plněním (které nemají k danému řádku daňového přiznání přímý vztah), nasvědčoval závěru, že výzvy nebyly založeny na pochybnostech podložených konkrétními skutkovými okolnostmi.*

[4] Tyto důvody pak mají za následek i nezákonnost daňové kontroly. Z ust. § 90 odst. 3 daňového řádu vyplývá úzká spojitost mezi daňovou kontrolou zahájenou podle tohoto ustanovení a postupem k odstraňování pochybností. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Jestliže z předmětné výzvy a z dalšího postupu nebyl zřejmý rozsah pochybností správce daně, pak ani zahájená daňová kontrola nemůže být v souladu se zákonem. Jestliže je nezákonným postup k odstranění pochybností jako prvotní úkon, který byl v tomto procesu učiněn, je nezákonný i další úkon, který z něj vychází, plynule na něj navazuje, je jím vlastně podmíněn, je jím zapříčiněn a nelze jej tedy oddělit.

## II.
## Kasační stížnost

[5] Žalovaný / stěžovatel / napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítá, že výzva k odstranění pochybností je způsobilá splnit svůj základní účel, a to informovat žalobce o pochybnostech, které stěžovatel o údajích z daňového přiznání má. Pokud žalobce obsahu výzvy jednoznačně neporozuměl a stěžovatel následnými kroky (ústní jednání, výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu) své pochybnosti podrobněji konkretizoval (resp. dovysvětlil, o čem má konkrétní pochybnosti), nelze dle názoru stěžovatele tento postup označit za nezákonný. Hlavním předmětem činnosti žalobce je nákup a prodej motorových vozidel a stěžovatel prověřoval pořízení vozidel a současně i vývoz nakoupeného zboží do Německa.

[6] Dle názoru stěžovatele pak nejpozději ode dne 1. 12. 2015, kdy se konalo ústní jednání či ode dne 29. 2. 2016, kdy byla vydána výzva k prokázání skutečností, žalobci byly známy pochybnosti o předmětném daňovém přiznání v natolik konkrétní podobě, že mu již nic nebránilo v tom, aby se pokusil o jejich odstranění. Nakonec to byl žalobce, který navrhl pokračovat v dokazování konkrétními svědeckými výpověďmi a stěžovatel musel v rozsahu tohoto návrhu zahájit daňovou kontrolu.

[7] Na základě judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016 – 37) lze konstatovat, že i případná neurčitost výzvy k odstranění pochybností může svědčit nanejvýš o její vadnosti, nikoliv o její neplatnosti. Vadné akty však z hlediska práva existují a vyvolávají právní následky, jejich vady mohou být v dalším průběhu odstraněny nebo i zhojeny. Dle názoru stěžovatele lze případné nedostatky v konkretizaci výzvy zhojit následnou komunikací s daňovým subjektem, k čemuž také v případě žalobce došlo.

[8] Navíc nelze označit za nezákonný zásah daňovou kontrolu zahájenou na základě návrhu žalobce a v rozsahu jím navržených svědeckých výpovědí. Přechod do daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu na základě návrhu žalobce na pokračování dokazování jen potvrzuje, že žalobce jasně rozuměl důvodům vedeného kontrolního prověřování, protože sám ve vlastním zájmu k prokázání nákupu zboží a jeho vývozu do zahraničí navrhoval další svědky. Daňová kontrola nebyla nezákonným zásahem a není žádný důvod pro to, aby nebyla se žalobcem projednána.

## III.
## Vyjádření žalobce

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že výzva k odstranění pochybností je zákonná pouze tehdy, pokud správce daně sdělí, jaké má pochybnosti a na základě jakých skutečností má tyto konkrétní pochybnosti. Žalovaný neuvedl žádnou konkrétní pochybnost a požadoval prokázat vše, co žalobce za zdaňovací období vykonal a předložit veškeré doklady, které se k tomuto období vztahují.

[10] Z úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností bylo zřejmé, že DPH, kterou žalobce včetně kupní ceny uhradil, nebyla ze strany jeho dodavatele (společnost LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o.) odvedena. Žalovaný ovšem nikde neuvádí důkaz o tom, že by s neuhrazenou daní měl žalobce cokoliv společného nebo že by mohl vědět, že daň nebude uhrazena. Žalobce předložil veškerou dokumentaci a žalovaný tyto dokumenty žádným způsobem nezpochybnil.

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že minimálně od ústního jednání u správce daně dne 1. 12. 2015 a poté zejména po vydání výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu musely být žalobci pochybnosti správce daně známy. Tato konstrukce je poměrně zajímavá, jelikož předmětem ústního jednání dne 1. 12. 2015 byly toliko dotazy správce daně, na které tehdejší zmocněnec žalobce plně odpověděl, a stejné lze konstatovat o výzvě k prokázání skutečností a následné reakci žalobce. Ani během ústního jednání, ani ve výzvě k prokázání skutečností, není objasněna ani sdělena žádná pochybnost správce daně. Nebyl veden žádný dialog, žádné vysvětlování, správce daně se bez dalšího dotazoval žalobce na skutečnosti ohledně nákupu a následného prodeje předmětného zboží.

[12] Stěžovatel se dovolává toho, že navazující daňová kontrola dle § 90 odst. 3 daňového řádu musí být zahájena vždy, navrhne-li to daňový subjekt. Takové tvrzení je ovšem nesprávné, jelikož legitimita navazující daňové kontroly je vázána pouze na objektivně existující potřebu dalšího dokazování, tedy na objektivně existující a přetrvávající pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu. Žalobce sice učinil návrh na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu, nicméně se jednalo toliko o úkon z procesní opatrnosti. Odvolávání se na návrh žalobce k pokračování v dokazování je nadto poměrně zavádějící, jelikož žalobce v tomto návrhu pouze navrhl provést výslech osoby, o jejímž postavení v předmětném obchodním případě již byl správce daně obeznámen. Žalovaný již od 6. 3. 2016 z přípisu žalobce věděl, že předmětný automobil byl přebírán od pana J. H., obchodního zástupce (správce daně má k dispozici rovněž smlouvu o obchodním zastoupení) dodavatele LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o.

Žalobce i nadále trvá na tom, že jak pro zahájení postupu k odstranění pochybností, tak pro zahájení navazující daňové kontroly (byť žalobce navrhl důkazy) chyběly hmotněprávní podmínky, a tedy nutnost dalšího prokazování pro přetrvávající pochybnosti.

[13] Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016 – 37, dle nějž může dojít ke zhojení vad výzvy k odstranění pochybností, je nepřiléhavý. V tomto případě byla nezákonnost výzvy k odstranění pochybností zhojena vydáním výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, *„v níž oproti výzvě k odstranění pochybností podstatně podrobněji popsal, co v průběhu daňového řízení zjistil, v čem spočívaly jeho pochybnosti a jakým způsobem je má žalobce osvětlit.“* V nyní posuzovaném případě sice následně došlo k ústnímu jednání a rovněž k vydání výzvy k prokázání skutečností, nicméně ani při jednom z těchto úkonů nebylo žalobci žádným způsobem sděleno, proč správce daně pochybuje o údajích, uvedených v daňovém přiznání. Ani v kasační stížnosti není stěžovatel schopen tyto pochybnosti uvést.

[14] Žalobce dále uvádí, že po vyhlášení napadeného rozsudku, s jehož obsahem byl stěžovatel seznámen (pracovník stěžovatele byl při vyhlášení rozsudku přítomen), vydal stěžovatel svá kontrolní zjištění v rámci předmětné daňové kontroly, a vyzval žalobce k dostavení se k projednání této zprávy o daňové kontrole, čímž by tato daňová kontrola byla ukončena. I tento postup je nezákonný a nepřípustný.

## IV.
## Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem městského soudu, že výzva k odstranění pochybností ze dne 19. 11. 2015 je nezákonná, jelikož nevyjadřuje konkrétní skutkové pochybnosti, které stěžovateli v souvislosti s daňovým přiznáním žalobce k dani z přidané hodnoty vznikly. Dle § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností*. Dle

odst. 2 citovaného ustanovení správce daně ve výzvě *uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností*. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti.

[18] Nutnou podmínkou pro postup dle § 89 daňového řádu je tedy existence konkrétní (dílčí či jednotlivé) pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, jež musí být ve výzvě k odstranění pochybnosti dle odst. 2 uvedeného ustanovení vyjádřena způsobem umožňujícím daňovému subjektu na ni adekvátně reagovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016 – 39). 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.

[19] Městský soud odkázal na relevantní judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 – 58), podle níž sdělení správce daně, že důvodem pro vydání výzvy je příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na určitém řádku, nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti údaje uvedeného na tomto řádku daňového přiznání.

[20] Uvedený závěr je zcela jednoznačný a Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že výzva k odstranění pochybností je v posuzovaném případě způsobilá splnit svůj základní účel, a to informovat žalobce o pochybnostech, které stěžovatel o údajích z daňového přiznání má. Pochybnosti stěžovatele jsou ve výzvě ze dne 19. 11. 2015 vyjádřeny zcela obecně a nepřesvědčivě. Stěžovatel bez bližší konkretizace poukazuje na vysoké deklarované hodnoty přijatých a poskytnutých plnění a zcela obecné pochybnosti o tom, zda byl odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce tak z výzvy nemohl zjistit, kterých skutkových okolností se pochybnosti týkají.

[21] Toto pochybení stěžovatele nebylo odstraněno ani při ústním jednání dne 1. 12. 2015. V průběhu ústního jednání se stěžovatel dotazoval zástupce žalobce pouze na obecné otázky týkající se fungování společnosti žalobce (předmět činnosti, sídlo, zaměstnanci apod.) a v závěru byly stěžovateli předloženy daňové doklady a daňová evidence k předmětnému zdaňovacímu období. Ve výzvě k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 29. 2. 2016 již byl žalobce dotazován na konkrétní okolnosti obchodu s výše uvedenými osobními automobily (žalobcem tvrzené přijetí plnění od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. a následná dodávka automobilu Audi německému odběrateli). Žalobce byl vyzván, aby sdělil informace o navázání kontaktu a jednání s uvedeným dodavatelem, platbách a předání automobilů a souvisejících dokladů. Dále byl vyzván k prokázání dodání automobilu Audi do Německa, doložení použití

automobilu Mercedes-Benz a sdělení důvodu, proč žalobce obdržel na bankovní účet částku ve výši 5 442 000 Kč od společnosti AKCENTA CZ a.s. Z uvedené výzvy lze již s větší určitostí seznat, že stěžovatel požaduje doložit okolnosti konkrétních obchodních případů (které byly zároveň jedinými daňově relevantními obchody žalobce v předmětném zdaňovacím období).

[22] Zcela konkrétní pochybnosti vyhovující ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu jsou poté vyjádřeny až v úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 4. 2016. Z úředního záznamu je již patrné, že stěžovatel má pochybnosti o tom, zda bylo uskutečněno přijaté zdanitelné plnění – dodávka 2 osobních automobilů žalobci od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. Stěžovatel zjistil, že tato společnost neplní své povinnosti, nezveřejňuje účetní závěrky a v předmětném zdaňovacím období září 2015 uvedla v daňovém přiznání nulovou hodnotu v řádku 1 – dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Nejde přitom jenom o to, že by žalobce měl nebo mohl vědět o tom, že tato společnost neodvede daň. Stěžovateli vznikly pochybnosti o tom, zda vůbec byly uvedené obchodní případy fakticky uskutečněny v souladu s předloženou formální evidencí.

[23] V okamžiku sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností má již daňový subjekt pouze dvě možnosti, jak na toto sdělení procesně reagovat. Buďto bude pasivně očekávat vydání platebního výměru v souladu se závěry správce daně nebo navrhne doplnění dokazování [§90 odst. 2 daňového řádu]. Doplnit dokazování již nelze v rámci postupu k odstranění pochybností, pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Postup k odstranění pochybností byl tudíž v posuzovaném případě stižen nezákonností, neboť žalobci byly konkrétní pochybnosti správce daně ohledně správnosti a pravdivosti daňového přiznání sděleny až spolu s výsledky postupu k odstranění pochybností, tedy bezprostředně před formálním ukončením tohoto postupu. Vytýkané vady tudíž již nemohly být v rámci postupu k odstranění pochybností jakkoliv zhojeny.

[24] Jinou otázkou ovšem je, zda tato skutečnost má bez dalšího za následek nezákonnost daňové kontroly, která byla následně se žalobcem zahájena dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 276/2014 – 43, konstatoval, že *postup k odstranění pochybností může být „překlopen" do daňové kontroly, pokud vyvstanou podmínky, které zahájení daňové kontroly odůvodňují... Nezákonnost výzev k odstranění pochybností ani případná nezákonnost samotného postupu k odstranění pochybností nemají automaticky za následek nezákonnost jiného postupu, v projednávané věci daňové kontroly. Vždy je nutné zkoumat konkrétní okolnosti v té které věci*. Obecně tedy platí, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností bez dalšího nevylučuje následné zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu, pokud konkrétní okolnosti daného případu zahájení daňové kontroly ve vymezeném rozsahu odůvodňují.

[25] Následnou daňovou kontrolu by bylo možné označit za nezákonnou např. tehdy, pokud by byly výzvy k odstranění pochybností vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, případně nesplňovaly náležitosti kvalifikovaného úkonu a nemohly

tedy účinně prodloužit lhůtu pro vyměření daně a tím i pro provádění daňové kontroly. Stejně tak je nezákonným zásahem zahájení daňové kontroly za situace, kdy jsou všechny pochybnosti postaveny najisto již v průběhu postupu k odstranění pochybností, a daňová kontrola by tak sloužila jen k svévolnému provádění ve věci nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou povinností nesouvisejí. Nezákonnost daňové kontroly byla konstatována i v situaci, kdy její zahájení bylo důsledkem ignorování právně relevantních podání daňového subjektu v průběhu postupu k odstranění pochybností (již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016 – 39).

[26] V posuzovaném případě však stěžovatel vyjádřil konkrétní pochybnosti, které mu v průběhu daňového řízení vyvstaly a žalobce s těmito pochybnostmi seznámil (byť až v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností). Stěžovatel neměl za prokázané uskutečnění přijatého zdanitelného plnění – dodávky 2 osobních automobilů žalobci od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o., které stěžovatel dokládal formálními doklady. Společnost LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. totiž v předmětném zdaňovacím období září 2015 v daňovém přiznání k DPH nepřiznala daň za žádné poskytnuté zdanitelné plnění v tuzemsku. V kontextu dané věci se jedná o zcela legitimní důvod pro další prověřování předmětného obchodního případu. Pokud žalobce tvrdí, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v souladu s údaji v daňovém přiznání, zcela logicky následně navrhl doplnění dokazování o výslech osob, které se měly daného obchodu zúčastnit.

[27] Právě a jen v rozsahu konkrétních výše uvedených přijatých zdanitelných plnění zahájil stěžovatel u žalobce daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Není tedy pravdou, jak tvrdil žalobce v žalobě, že rozsah daňové kontroly nebyl vůbec vymezen. Jelikož se prověřování týká obchodů, ohledně nichž má žalovaný pochybnosti, nejedná se o exces v dokazování, ale jde o prověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.

[28] Protože městský soud bez bližšího zkoumání uzavřel, že daňová kontrola zahájená u žalobce byla nezákonná již v důsledku nezákonnosti předcházejícího postupu k odstranění pochybností z důvodu nekonkrétnosti výzvy stěžovatele k odstranění pochybností, dopustil se nesprávného posouzení právní otázky, které mělo za následek nezákonnost výroků II. – IV. napadeného rozsudku.

[29] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že v tomto řízení nemůže zkoumat úkony stěžovatele, ke kterým došlo po vydání napadeného rozsudku. Nemůže se tedy zabývat tím, zda stěžovatel postupoval v souladu se zákonem, pokud po vyhlášení napadeného rozsudku (avšak před doručením jeho písemného vyhotovení) vypracoval výsledek kontrolního zjištění, ani zkoumat obsah tohoto dokumentu.

## V.

pokračování

## Závěr a náklady řízení

[30] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vyjádřeným výše.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 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

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu