ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **3S3 s.r.o.**, se sídlem Karlovarská 1698/1, Praha 6, zast. BD Consult, s.r.o., se sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3, 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 žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2017, č. j. 11 A 88/2017 - 65,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo deklarováno, že postup k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění v době rozhodné, který stěžovatel vedl se žalobkyní ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016, byl nezákonným zásahem ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění v době rozhodné (dále jen „s. ř. s.“). Postup k odstranění pochybností byl zahájený výzvou, kterou městský soud posoudil jako nekonkrétní a tedy nezákonnou. Dále soud zhodnotil, že tuto vadu nebylo možné napravit pozdějším neformálním sdělením, kterým stěžovatel odůvodnění původní výzvy doplnil.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že již původní výzva plnila svůj základní účel a žalobkyni informovala o pochybnostech, které stěžovateli vznikly o údajích uvedených v jejím daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že žalobkyně reagovala na výzvu přípisem,

dle kterého jejímu obsahu zcela neporozuměla, stěžovatel své pochybnosti dále konkretizoval výše uvedeným sdělením. Ode dne jeho doručení (9. 12. 2016) již byly žalobkyni pochybnosti známy v natolik konkrétní podobě, že jí nic nebránilo v tom, aby se pokusila o jejich odstranění. Přesto v průběhu postupu k odstranění pochybností nedoložila žádné důkazní prostředky.

[3] Dále namítá, že i případná vada výzvy spočívající v její nekonkrétnosti je odstranitelná a lze ji zhojit následnou komunikací, jako tomu bylo v projednávané věci.

[4] Pro úplnost se vyjadřuje k připomínkám žalobkyně k obsahu doplňujícího sdělení. Má za to, že minimálně v něm byly pochybnosti jednoznačně vysvětleny. Stěžovatel analyzoval poměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění žalobkyně za posledních šest měsíců a zjistil, že v tomto období přijala zdanitelná plnění v téměř dvojnásobné výši, než zdanitelná plnění, která uskutečnila (jejich poměr činil v průměru 0,6393). Tato skutečnost byla způsobilá založit pochybnost o tom, zda byla přijatá zdanitelná plnění využita k ekonomické činnosti žalobkyně.

[5] Stěžovatel dodává, že kontrolní hlášení pouze potvrdilo, že údaje uvedené žalobkyní souhlasí s údaji, které uvedli její obchodní partneři, ale nevypovídají o tom, zda přijatá zdanitelná plnění využila k uskutečňování ekonomické činnosti.

[6] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[8] Podstatou projednávané věci je otázka, zda stěžovatel při postupu k odstranění pochybností postupoval zákonem stanoveným způsobem a zda ve výzvě k odstranění pochybností, popřípadě v navazujícím sdělení, dostatečně konkrétně specifikoval pochybnosti, které mu vznikly ohledně správnosti, úplnosti či průkaznosti údajů uvedených v daňovém přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016.

[9] Ze správního spisu plynou pro posouzení věci tyto relevantní skutečnosti.

[10] Žalobkyně podala dne 3. 10. 2016 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016, kde vykázala nadměrný odpočet ve výši 103 168 Kč, dále podala kontrolní hlášení za toto zdaňovací období.

[11] Výzvou k odstranění pochybností ze dne 19. 10. 2016, doručenou dne 25. 10. 2016, stěžovatel zahájil u žalobkyně postup k odstranění pochybností. Ve výzvě uvedl, že mu

vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddíle C přiznání. Vzhledem k tomu, že tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění významně převýšila výši uskutečněných zdanitelných plnění, vznikly mu pochybnosti, zda byl odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění v době rozhodné, zda byla zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata a zda byla použita k plnění ekonomické činnosti. Žalobkyni proto vyzval k předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání. Dále ji vyzval k vysvětlení, proč přijatá plnění převyšují plnění uskutečněná, a k prokázání, že nárok na odpočet byl uplatněn v souladu se shora citovanými ustanoveními. Stanovil jí k tomu lhůtu 15 dnů a poučil ji, že v případě neodstranění sdělených pochybností nebo nedodržení stanovené lhůty může stanovit daň podle pomůcek (§ 90 odst. 4 daňového řádu).

[12] V návaznosti na to podala žalobkyně stížnost ze dne 29. 10. 2016, ve které namítala, že výzva je nezákonná pro svoji nekonkrétnost. Stěžovatel na ni reagoval sdělením ze dne 9. 12. 2016, doručeným téhož dne, v němž své pochybnosti podrobněji konkretizoval. Doplnil, že vycházel ze souhrnné analýzy údajů uvedených jak v daňovém přiznání za srpen 2016, tak i v daňových přiznáních za předcházející zdaňovací období, a to ve vztahu k podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění. Žalobkyně v dlouhodobém horizontu nevykazovala zisk. Úhrn přijatých zdanitelných plnění od března 2016 do srpna 2016 činil 3 165 038 Kč, úhrn uskutečněných plnění 2 023 448 Kč. Celkový podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za toto období byl 0,6393. Vzhledem k deklarovanému předmětu činnosti (výroba elektronických součástek) stěžovateli vznikly pochybnosti o tom, zda byla veškerá přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečňování ekonomické činnosti.

[13] Pro úplnost lze dále doplnit, že žalobkyně na sdělení reagovala dalším podáním (stížností) ze dne 15. 12. 2016, ve kterém zdůvodnila, proč považuje za nekonkrétní také formulaci pochybností uvedenou ve sdělení. Stěžovatel se ke stížnostem vyjádřil vyrozuměními ze dne 22. 12. 2016 a 9. 1. 2017. První z nich vyhodnotil jako přípustnou a částečně důvodnou, druhou jako nepřípustnou. Žalobkyně podala také žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou Odvolací finanční ředitelství posoudilo jako nedůvodnou, a žalobkyni o tom informovalo vyrozuměním ze dne 3. 3. 2017.

[14] Úředním záznamem ze dne 3. 5. 2017 stěžovatel seznámil žalobkyni s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Kromě rekapitulace průběhu řízení uvedl důvody neuznání daňového odpočtu tvrzeného v daňovém přiznání a stanovení vlastní daňové povinnosti ve výši 34 380 Kč. Žalobkyně podáním ze dne 16. 5. 2017 požádala, aby stěžovatel buď uzavřel postup k odstranění pochybností s plným uznáním nadměrného odpočtu, nebo aby vyčkal rozhodnutí soudu o zásahové žalobě, kterou v mezidobí podala. Dne 12. 7. 2017 stěžovatel vydal platební výměr, jímž žalobkyni vyměřil daň ve výši 34 380 Kč.

[15] Právní úprava postupu k odstranění pochybností je obsažena v § 89 daňového řádu, podle kterého platí:

(1) 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.

(2) Ve výzvě správce daně 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.

(3) Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.

(4) Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

[16] Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je třeba posoudit v intencích usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkacímu řízení podle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení (resp. postupu k odstranění pochybností). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytýkacího řízení nejsou dány. Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochyboval o tvrzeních daňového subjektu, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě náhodného výběru či dokonce na základě libovůle.

[17] Konkrétní požadavky na výzvu upřesnila navazující judikatura (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013 - 63, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 - 35, či ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 - 41).

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

[19] Jednoduchou aplikací těchto závěrů na projednávanou věc je zřejmé, že původní výzva stěžovatele uvedené požadavky nesplňuje. Důvody, které uvádí, jsou zcela obecné

a paušální, a to zejména ve vztahu k okolnostem vzniku pochybností. Z výzvy nelze dovodit nic jiného, než že stěžovateli vznikly pochybnosti proto, že žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet. Zahájit postup k odstranění pochybností pouze na základě této skutečnosti je však nepřípustné, jak Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil ve své judikatuře.

[20] Z obsahu správního spisu lze ostatně usuzovat, že stěžovatel si byl svého pochybení vědom a právě proto po upozornění žalobkyně vydal sdělení, ve kterém své pochybnosti upřesnil (srovnej zejména vyrozumění ze dne 22. 12. 2016, ve kterém shledal první stížnost žalobkyně částečně důvodnou).

[21] Těžištěm projednávané věci tak byla otázka, zda stěžovatel mohl napravit své prvotní pochybení pozdějším neformálním sdělením a zda se mu to podařilo.

[22] Nejvyšší správní soud k tomu předně uvádí, že konstantně vychází z názoru, dle kterého nedostatečné popsání pochybností správce daně v (první) výzvě k odstranění pochybností nemusí vždy vést k nezákonnosti celého postupu podle § 89 daňového řádu. Takový závěr by byl přehnaně formalistický. Dle konkrétních okolností je např. možné, že nedostatky výzvy budou zhojeny tím, že si daňový subjekt správně vyloží, v čem pochybnosti správce daně spočívaly. Lze si také představit situaci, kdy správce daně adresuje daňovému subjektu novou výzvu, ve které již své pochybnosti adekvátně vylíčí (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017 - 68).

[23] Nejvyšší správní soud se tedy zcela neztotožnil se závěrem městského soudu, dle kterého je vyloučeno, aby byly původně nedostatečně popsané pochybnosti později konkretizovány. Ve shodě s ním však zdůrazňuje, že takový postup se nesmí stát prostředkem ke zbytečnému nebo dokonce svévolnému prodlužování postupu k odstranění pochybností, který je koncipován k rychlému řešení konkrétně vymezených pochybností správce daně.

[24] Projednávaná věc je specifická tím, že stěžovatel nevydal novou výzvu k odstranění pochybností, pouze původní výzvu doplnil neformálním sdělením. Právě neformálnost sdělení byla další z okolností, na kterou městský soud kladl důraz při deklaraci nezákonnosti celého postupu.

[25] Nejvyšší správní soud hodnotí jako příliš kategorický jeho závěr, dle kterého nemůže správce daně konkretizovat své pochybnosti úkonem, který nesplňuje všechny formální náležitosti dle § 89 daňového řádu. Výše popsané nároky nejsou na výzvu k odstranění pochybností kladeny samoúčelně, ale především proto, aby daňový subjekt měl možnost adekvátně reagovat na sdělené pochybnosti správce daně a rozptýlit je. Vliv nedokonalosti (vadnosti) výzvy na zákonnost celého postupu k odstranění pochybností je proto třeba posuzovat s ohledem na okolnosti věci a na dopad vady do postavení daňového subjektu. Nejvyšší správní soud tímto konstatováním nijak nezlehčuje zákonné povinnosti správce daně, pouze poznamenává, že vada formálního charakteru ještě nemusí vést k nezákonnosti postupu k odstranění pochybností jako celku.

[26] V posuzované věci bylo podstatné, že stěžovatel sdělením nezahajoval postup k odstranění pochybností, ale vydal je až v jeho průběhu v návaznosti na původní výzvu. Za těchto okolností nebylo nutné klást na sdělení natolik přísné formální požadavky. Nejvyšší správní soud především hodnotí jako nerozhodné, že nebylo nazváno *výzvou*; podstatný je jeho obsah, nikoli formální označení. Z obsahu samotného (shrnutý je v bodě [12] tohoto rozsudku) je pak jednoznačně zřejmé, že stěžovatel sdělením navazoval na původní výzvu a dále konkretizoval své pochybnosti v intencích § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu. Je tedy zřejmé, čemu mělo sdělení sloužit a proč stěžovatel přistoupil k jeho vydání.

[27] Podle odst. 3 je nicméně náležitostí výzvy také stanovení lhůty k odstranění pochybností a poučení o následcích neodstranění pochybností ve stanovené lhůtě (podle § 90 odst. 4 je jím možnost stanovit daň podle pomůcek). Ani lhůta ani poučení však obsahem sdělení nebyly. S ohledem na popsané okolnosti lze ještě akceptovat, že stěžovatel žalobkyni znovu nepoučil o následcích neodstranění pochybností. Poučení bylo součástí původní výzvy a žalobkyně si tedy mohla a měla být vědoma možného následku spočívajícího ve stanovení daně podle pomůcek (§ 90 odst. 4 daňového řádu). Nelze však překlenout, že sdělení neobsahovalo lhůtu k odstranění pochybností. Lpění na této náležitosti nepředstavuje v projednávané věci formalismus. Její absence měla podstatný dopad do postavení žalobkyně. Pokud jí nebyla stanovena konkrétní lhůta k odstranění pochybností, nelze jí klást k tíži, že tak neučinila.

[28] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil závěru městského soudu, že nezákonný byl celý postup k odstranění pochybností. Za popsaných okolností na tom nic nezměnilo ani později vydané sdělení. Korigoval však tu část odůvodnění napadeného rozsudku, dle které není za žádných okolností možné vadu původní výzvy zhojit, byť by se tak stalo toliko sdělením správce daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 7. února 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu