



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **VAMUS PARTNER s. r. o.**, se sídlem Na Heleně 5004/2, Třebovice, zast. Mgr. Petrem Maršálkem, advokátem, se sídlem Stará Cesta 676, Vsetín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3163/3, Ostrava, ve věci nezákonného zásahu spočívajícího v nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu na DPH za březen 2013, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 2. 2014, č. j. 22 A 123/2013 – 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Žalobou ze dne 16. 10. 2013 se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřoval v tom, že žalovaný odmítá vrátit žalobci nadměrný odpočet DPH za měsíc březen 2013, ačkoli lhůta pro jeho vrácení již minula. Přípustnost předmětné žaloby žalobce odvozoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012. S ohledem na složitost věci žalobce učinil eventuální návrh, jímž se domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného. Žalobce popsal, že dne 5. 8. 2013 podal podnět k odstranění nečinnosti, který Odvolací finanční ředitelství jako nedůvodný odložilo přípisem z 2. 9. 2013; žalobce rovněž podal stížnost dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na kterou žalovaný reagoval přípisem ze dne 9. 8. 2013 tak, že se jí dále nebude zabývat.

[2] Vysvětlil, že dne 23. 4. 2013 žalobce podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2013, ve kterém vykázal nadměrný odpočet v částce 1.094.478 Kč, žalovaný ve lhůtě dle § 89 odst. 4 daňového řádu přitom nevydal ani nedoručil žalobci žádnou výzvu k odstranění pochybností. Žalobce vyslovil proto přesvědčení, že marným uplynutím této lhůty nastalo konkludentní vyměření daně, byť se v komentářích objevuje i jiný výklad. Žalobce přitom poukázal na to, že marným uplynutím této lhůty nejsou státní orgány připraveny o možnost kontroly a případnou revizi výše nadměrného odpočtu. Jestliže tedy žalovaný nevydal výzvu k odstranění pochybností, došlo ke konkludentnímu vyměření daně a vznikla tak povinnost vrátit nadměrný odpočet ve smyslu § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), do 30 dnů od konkludentního vyměření. I kdyby v této fázi správce daně dodatečně zjistil nějaké pochybnosti, může přistoupit k dalším nástrojům předvídaným právním řádem České republiky; žádný takový nástroj však žalovaný nepoužil. Pro případ, že žalovaný v mezidobí nezákonně zadržované prostředky vrátí, požadoval žalobce, aby soud rozhodl, že předmětný zásah byl nezákonný. Žalobce byl přesvědčen, že se fakticky jedná o nečinnost žalovaného; s ohledem na to, že při konkludentním vyměření nadměrného odpočtu se nevystavuje platební výměř, nelze podle jeho názoru podat žalobu na ochranu proti nečinnosti dle § 79 a násl. s. ř. s. Žalobce navrhoval, aby soud přezkoumal podkladové rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2013, kterému vytýkal, že žalovaný nemohl vyslovit, že se stížností nebude zabývat. Žalobce proto navrhoval, aby soud vydal rozsudek, kterým určí, že I) nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu na DPH za březen 2013 je nezákonným zásahem; kterým žalovanému přikáže, aby II) do 10 dnů od právní moci rozsudku vrátil vyměřený nadměrný odpočet na DPH za březen 2013; kterým III) zruší sdělení žalovaného z 9. 8. 2013; kterým by IV) zakázal žalovanému, aby pokračoval v porušování žalobcova práva na vrácení nadměrných odpočtů v dalších zdaňovacích obdobích. V případě, že by soud měl za to, že ke dni rozhodování již zásah netrvá, navrhoval žalobce, aby soud vydal rozsudek, kterým by I) určil, že nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu na DPH za březen 2013 bylo nezákonným zásahem; kterým by II) žalovanému zakázal v pokračování porušování žalobcova práva na vrácení nadměrných odpočtů v dalších zdaňovacích obdobích; a kterým by III) zrušil sdělení žalovaného ze dne 9. 8. 2013.

[3] Krajský soud v Ostravě usnesením ze dne 24. 10. 2013, č. j. 22 A 123/2013 – 7, vyloučil k samostatnému projednání žalobu proti sdělení žalovaného ze dne 9. 8. 2013, č. j. 2198791/13/3207-06500-800720.

[4] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 15. 1. 2014, ve kterém shrnul dosavadní průběh daňového řízení vedeného s žalobcem, přičemž odkázal na to, že před Krajským soudem v Ostravě probíhá pod sp. zn. 22 A 124/2013 řízení o jeho žalobě na ochranu před nečinností žalovaného, která vychází z totožného skutkového základu. Žalovaný uvedl, že žalobce podal dne 23. 4. 2013 řádné daňové tvrzení k DPH za zdaňovací období březen 2013, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 1.094.478 Kč. Při předběžném vyhodnocení tohoto daňového tvrzení vznikly žalovanému pochybnosti o správnosti uplatněné výše daně z přijatých zdanitelných plnění a přiznané výši daně z uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku a zároveň s místem plnění mimo tuzemsko. S ohledem na již probíhající daňovou kontrolu týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu a prosince 2012, vzhledem k předmětu podnikání žalobce (kovový materiál, šrot) a vzhledem k obchodním partnerům žalobce se sídlem mimo území České republiky se žalovaný rozhodl zahájit daňovou kontrolu dle § 87 daňového řádu DPH za zdaňovací období březen 2013. O této skutečnosti byl žalobce informován sdělením ze dne 3. 5. 2013. Daňová kontrola tedy byla zahájena před vyměření daně, a to protokolem ze dne 15. 5. 2013. Žalovaný dále popsál, jaké výzvy k prověření obchodních kontaktů žalobce vydal. Po provedení daňové kontroly nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně, daň byla stanovena platebním výměřem ze dne 24. 10. 2013,

pokračování

vratitelný přeplatek ve výši 1.094.478 Kč byl žalobci poukázán již dne 13. 11. 2013. Žalovaný byl přesvědčen, že s ohledem na výše uvedené je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nepřijatelná, neboť se žalobce nemůže domáhat ochrany před tím, že nebyla vydána výzva k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, protože pokud nebyla vydána, nemohlo se jednat o zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Omisivní jednání správce daně může být přezkoumáno pouze v rámci prostředků na ochranu před nečinností. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tím, že by z jeho strany došlo k porušení § 89 a násl. daňového řádu, protože mu sice vznikly pochybnosti o správnosti podaného řádného daňového tvrzení, ale s ohledem na charakter předmětu podnikání žalobce a nutnosti shromáždit podklady k partnerům žalobcem sídlícím mimo území České republiky měl za to, že je nutné shromáždit rozsáhlé důkazní prostředky prostřednictvím daňové kontroly, jež byla zahájena v 30 denní lhůtě ode dne, kdy bylo podáno řádně daňové tvrzení. Relevantní skutečností pro posouzení případu je podle žalovaného okamžik vyměření daně, tzn. den vydání platebního výměru. V dané věci byl žalobce promptně seznámen se skutečností, že ve vztahu k DPH za březen 2013 bude zahájena daňová kontrola. Žalobce tedy byl informován o skutečnosti, že k vyměření daně za příslušné zdaňovací období dojde po ukončení daňové kontroly na základě výsledků kontrolního zjištění, což ostatně vyplývá z platebního výměru ze dne 24. 10. 2013, kterým byl žalobci stanoven nadměrný odpočet předmětné daně ve výši 1.094.478 Kč, jež byl žalobci poukázán již dne 13. 11. 2013. Nedošlo tedy ke konkludentnímu vyměření daně a žalobce proto nemohl být jakkoli zkrácen na svých právech. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu odmítl; pokud by ji shledal projednatelnou, tak navrhoval, aby ji zamítl.

[5] Podáním ze dne 30. 1. 2014 žalobce doplnil svou argumentaci tak, že měla být žalovaným vydána výzva dle § 89 daňového řádu, neboť to by přispělo ke zrychlení celého procesu a žalobce by měl zachována příslušná procesní práva, zvláště když v minulosti bylo tzv. vytýkácí řízení (předchůdce postupu k odstranění pochybností) zneužíváno k zadržování nadměrných odpočtů. Žalobce poukázal na to, že neexistuje žádný úřední záznam nebo jiná písemnost dokládající, že žalovaný měl konkrétní pochybnosti ve vztahu k daňovému tvrzení žalobce. Judikaturní a legislativní vývoj směřuje k jednoznačnému zpřísnění podmínek pro správce daně a ke zvýšení jistoty daňových poplatníků, proto žalobce s ohledem na převažující závěry odborné literatury vyslovil předsvědčení, že lhůta dle § 89 odst. 4 daňového řádu není pořádková, ale prekluzivní. Postup zahájený po této lhůtě je tedy nezákonný. Je proto lhostejné, zda-li byla zahájena daňová kontrola, pokud jde o vyměření nadměrného odpočtu, neboť toto nastalo konkludentně. Zvláště když pro nejednoho plátce, zejména pokud žije z velkých obrátů a malých marží, je zadržování nadměrného odpočtu likvidační. K námitce žalovaného, že žaloba je nepřijatelná, žalobce poukázal na to, že judikatura k dané věci není zatím ustálená, tudíž je alespoň jedna jeho žaloba přípustná. Dále tvrdil, že žalovanému nevznikly žádné konkrétní pochybnosti, které nadto nebyly žalobci ani sděleny. Provedení daňové kontroly, byť ve lhůtě podle § 89 odst. 4 daňového řádu, je irelevantní, neboť mělo být postupováno podle § 89 daňového řádu a měla být žalovaným vydána výzva k odstranění pochybností, což se nestalo.

[6] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 20. 2. 2014, č. j. 22 A 123/2013 - 27, žalobu jako nedůvodnou zamítl. Soud uvedl, že mezi stranami nebylo sporu o tom, že skutek, v němž žalobce spatřoval nezákonný zásah, již pominul, posoudil proto věc pouze z hlediska možnosti deklarování nezákonnosti zásahu. Soud se přitom neztotožnil s námitkou žalovaného, že skutek nemůže být zásahem již z toho důvodu, že se jedná o omisivní jednání. V tomto směru odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, publ. pod č. 2600/2012 Sb. r. NSS, podle něhož ani z jazykového výkladu slova „zásah“, ani z účelu úpravy soudní ochrany před nezákonným zásahem nelze dovodit zúžení pojmu zásahu jen na konání. Nevrácení nadměrného odpočtu na DPH tedy může představovat zásah ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s., soud však dospěl k závěru, že jednání žalovaného nebylo v dané věci

nezákonné. Soud připomněl, že žalobce vychází z právního názoru, že správce daně má vždy vydat ve lhůtě 30 dnů výzvu podle §89d. ř. má-li konkrétní pochybnosti o správnosti daňového tvrzení, jinak dojde ke konkludentnímu vyměření daně a správci daně vznikne povinnost vrátit nadměrný odpočet. Nevrátí-li jej, dopouští se nezákonného zásahu; žalobní argumentaci pak žalobce zaměřuje k dovození prekluzivního charakteru lhůty podle § 89 odst. 4 d. ř. Za stěžejní považoval soud to, zda za situace, kdy ve 30 denní lhůtě podle § 89 odst. 4 daňového řádu nebyla žádná výzva k odstranění pochybností učiněna, ale byla zahájena daňová kontrola, je toto zahájení daňové kontroly způsobilé výzvu k odstranění pochybností nahradit. Postup podle § 89 a násl. daňového řádu podle závěru soudu má sloužit k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, tudíž nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, neboť k tomu je vhodná daňová kontrola. Oba postupy se tak při správě daní prolínají, zvláště když daňový řád předpokládá, že postup k odstranění pochybností může přejít do daňové kontroly. Za situace, kdy správce daně při vyhodnocení tvrzení daňového subjektu již ví, že postup k odstranění pochybností nebude postačovat – zvláště když existují stejné pochybnosti, které vedly k zahájení daňové kontroly za předcházející zdaňovací období – nic správci daně nebrání zahájit daňovou kontrolu bez toho, aby v mezidobí zahájil postup k odstranění pochybností. Podle soudu jedině tehdy, pokud by zahájená daňová kontrola trpěla takovými vadami, že by byla bez procesních účinků, pak by bylo možno dovozovat konkludentní vyměření daně a následně spatřovat v nevrácení nadměrného odpočtu nezákonný zásah. Tak tomu ale v projednávané věci podle závěru soudu nebylo, protože daňová kontrola byla zahájena řádně, její důvody a rozsah určité a srozumitelně vymezeny, a po prošetření sporných otázek byla bezodkladně ukončena, přičemž byl následně vydán platební výměr, na jehož základě byl žalobci nadměrný odpočet na DPH za měsíc březen 2013 poukázán. Protože daňová kontrola byla zahájena ve lhůtě 30 dnů od podání daňového přiznání, neshledal soud důvod zabývat se povahou této lhůty. Proto soud dospěl k závěru, že postup žalovaného byl v souladu se zákonem, přičemž nezjistil, že by zde byly okolnosti, z nichž by plynula hrozba nezákonného nevrácení nadměrných odpočtů v dalších zdaňovacích obdobích.

[7] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 2. 2014, č. j. 22 A 123/2013 - 27, podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost ze dne 18. 3. 2014, v níž uvedl, že se soud měl podrobně zabývat charakterem lhůty podle § 89 odst. 4 daňového řádu. Napadený rozsudek proto stěžovatel považuje za nepřezkoumatelný, neboť se nevypořádal s veškerou žalobní argumentací, zvláště když stěžovatel nevěděl o úředním záznamu, který popisuje údajné pochybnosti správce daně. Soud nemohl vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012, neboť tam byl, na rozdíl od nyní posuzovaného případu, zahájen postup pro odstranění pochybností. Tento judikát v žádném případě nedovodil závěr, že daňová kontrola může nahradit postup k odstranění pochybností. Stěžovatel vyslovil přesvědčení, že použití daňové kontroly namísto postupu k odstranění pochybností je vyloučeno, neboť daňový řád toto výslovně nezakotvuje, naopak na jiných místech výslovně rozlišuje mezi oběma postupy. Provázání vztahu mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností je stanoveno v § 90 odst. 3 daňového řádu, podle něhož v průběhu postupu k odstranění pochybností lze zahájit daňovou kontrolu. Úmyslem zákonodárce podle stěžovatele nebylo umožnit výběr mezi těmito instituty, zvláště když se liší míra informovanosti daňového subjektu při zahájení obou postupů a délka těchto postupů. Pokud by Nejvyšší správní soud připustil zaměnitelnost obou postupů, bylo by podle stěžovatele nutné, aby správce daně zachoval stejnou informační povinnost, jaká je předepsána v ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu, tedy by musel při zahájení daňové kontroly sdělit zcela konkrétní pochybnosti či spíše důvody, což se v posuzovaném případě nestalo, nadto by stěžovatel měl mít právo se k nim vyjádřit. Pokud by měl správce daně na výběr, pak bude vždy volit daňovou kontrolu, kde není limitován ani při jejím zahájení, ani v jejím průběhu a v délce, což by zjevně bylo v rozporu s úmyslem zákonodárce. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že existovaly racionální

pokračování

pochybnosti, o nichž by měl být úřední záznam ve spise. Úřední záznam podle názoru stěžovatele s ohledem na závěry odborné literatury totiž nemůže být použitelným důkazem, tím by naopak měl být protokol. Úřední záznam by tak mohl být použit pouze tehdy, pokud by jeho obsah byl následně s daňovým subjektem projednán. O existenci úředního záznamu ze dne 29. 4. 2013, z něhož vychází napadený rozsudek, se stěžovatel dozvěděl až z odůvodnění tohoto rozsudku, v minulosti mu tento dokument nebyl zpřístupněn. Teprve až při nahlédnutí do soudního spisu dne 13. 3. 2014 byl stěžovateli fakticky tento úřední záznam předložen, přičemž současně zjistil, že správní spis je jinak číslován. Z toho dovozuje, že správce daně jej s obsahem úředního záznamu záměrně neseznámil. I kdyby soud tento úřední záznam přijal, stěžovatel nesouhlasil s tím, jak byl vyhodnocen, protože neobsahuje konkrétní důvody, pro které byla daňová kontrola s žalobcem zahájena. Soud nijak nezkoumal relevanci informací správce daně ve vztahu k přiměřenosti daňové kontroly. Přiměřeností předmětné daňové kontroly se přitom nezabýval ani správce daně, přestože nevrácení nadměrného odpočtu – zvláště opakovaně – je likvidační i pro silné obchodníky. Předmětný úřední záznam tudíž nemá žádnou informační či důkazní hodnotu. Neexistovalo tudíž nic, co by mohlo být označeno za „pochybnosti“ správce daně. Předmětná daňová kontrola tak byla zahájena jen proto, že správce daně nebyl schopen jinou (předchozí) kontrolu uzavřít, což nepředstavuje zákonný důvod pro její zahájení. O tom, že daňová kontrola byla pouze formální, svědčí i to, že po podání žaloby na ochranu proti nečinnosti byla ukončena. Stěžovatel setrval na své argumentaci uplatněné v žalobě, se kterou se krajský soud nevypořádal. Vyslovil názor, že institut směřující k odstranění pochybností a daňová kontrola se správci daně masově nadužívají. Stěžovatel proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 25. 4. 2014, v němž odkázal na své stanovisko podané k žalobě. Souhlasil se závěrem krajského soudu, že ne vždy je nutné nejprve zahájit postup k odstranění pochybností a teprve následně zahájit daňovou kontrolu, zvláště když správce daně již při vyhodnocení daňového tvrzení ví, že postup k odstranění pochybností nebude postačovat s ohledem na to, že zde existují pochybnosti stejného rázu, které vedly k zahájení daňové kontroly za předcházející zdaňovací období. Nemělo by proto existovat nic, co by bránilo v okamžitém zahájení daňové kontroly. Jedině pokud by zahájená daňová kontrola trpěla takovými vadami, že by byla bez procesních účinků, pak by bylo možno dovozovat konkludentní vyměření daně, což nebyl daný případ, protože daňová kontrola byla zahájena řádně. Po prošetření sporných otázek byla bezodkladně ukončena a završena vydáním platebního výměru, na jehož základě byl žalobci nadměrný odpočet na DPH za březen 2013 poukázán. Protože daňová kontrola byla zahájena ve lhůtě 30 dnů od podání daňového přiznání, nebyl důvod zabývat se povahou této lhůty. Žalovaný proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou v plném rozsahu zamítl.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[9] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě vzešel (ustanovení § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné posouzení věci Krajským soudem v Ostravě a nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

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

[13] K otázce nepřezkoumatelnosti z hlediska nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů rozhodnutí se vyjádřil Nejvyšší správní soud, např. ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), takto:

[14] „*Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“

[15] V případě napadeného rozhodnutí se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadené rozhodnutí jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, což dokládá i skutečnost, že podal obsáhlou kasační stížnost, v níž namítá i nesprávné meritorní posouzení věci.

[16] Napadený rozsudek dle názoru Nejvyššího správního soudu netrpí ani nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť Krajský soud v Ostravě se v odůvodnění tohoto rozsudku vyjádřil řádně ke všem žalobním bodům a správně zjistil skutkový stav věci, přičemž jasně a stručně vyložil, proč postup správce daně považoval za zákonný. Krajský soud tak vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby. Z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, že správce daně mohl pouze zahájit postup k odstranění pochybností, a že se tudíž údajně nesprávně nezabýval veškerými žalobními námitkami týkajícími se nezákonně (ne)vedeného postupu k odstranění pochybnosti, ještě nevyplývá, že by bylo jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Pokud by rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatečné či nesrozumitelné odůvodnění, nemohl by stěžovatel podat tak obsáhlou kasační stížnost, v níž polemizuje se závěry krajského soudu vztahujícími se k věci samé. Skutečnost, že s obsahem rozsudku nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho nepřezkoumatelnost. Byť stěžovatel namítá, že se krajský soud nevypořádal s jeho žalobní argumentací, ničeho konkrétního v tomto směru neuvádí, přičemž Nejvyšší správní soud takové pochybení nezjistil,

pokračování

protože krajský soud se s jeho žalobními námitkami řádně vypořádal a právem dospěl k závěru, že správce daně mohl zahájit daňovou kontrolu, která nepodléhá stejné právní úpravě jako postup k odstranění pochybností.

[17] K posouzení meritorních námitek stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že z příslušného spisu zjistil následující skutečnosti: Stěžovatel podal dne 23. 4. 2013 u žalovaného daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce března 2013, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 1.094.478 Kč. Při vyhodnocování tohoto přiznání vznikly správci daně podle úředního záznamu z 29. 4. 2013 pochybnosti o správnosti uplatněné výše daně, a to s ohledem na již probíhající daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období měsíců listopadu a prosince 2012 a vzhledem ke skutečnosti, že předmětem podnikání stěžovatele je velkoobchod s rudami, kovy a hutními materiály, přičemž cca 40% zboží stěžovatel ve všech zmíněných zdaňovacích obdobích dodával do jiného členského státu EU, zejména polskému odběrateli W. W. Proto se správce daně rozhodl zahájit daňovou kontrolu i za zdaňovací období měsíce března 2013. Skutečnost, že daňová kontrola bude zahájena ještě před vyměřením daně, oznámil správce daně stěžovateli sdělením ze dne 3. 5. 2013, jež mu bylo doručeno dne 6. 5. 2013. Daňová kontrola byla posléze zahájena protokolem ze dne 15. 5. 2013, kde bylo stěžovateli sděleno, že důvodem daňové kontroly je skutečnost, že opět dodal zboží polskému odběrateli W. W., přičemž tyto transakce jsou prověřovány formou mezinárodního dožádání u probíhajících daňových kontrol na DPH za listopad a prosinec 2012, jehož výsledek není znám; správce daně informoval stěžovatele, že i pro prověření DPH za měsíc březen 2013 bude zasláno mezinárodní dožádání do Polska. V rámci daňové kontroly byly prověřeny obchodní transakce žalobce s tuzemskými obchodními společnostmi a s W. W. z Polska a nebyly zjištěny nedostatky. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 23. 10. 2013, přičemž nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. DPH za měsíc březen 2013 byla stanovena platebním výměrem vydaným pod č. j. 2659609/13/3207-24802-803676 ze dne 24. 10. 2013, který nabyl právní moci dne 30. 10. 2013. Vyměřený nadměrný odpočet ve výši 1.094.478 Kč byl stěžovateli poukázán dne 13. 11. 2013.

[18] Podle ustanovení § 85 odst. 1 daňového řádu *„předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se ke jednomu daňovému řízení.“* Podle ustanovení § 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, vyžve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“* Podle ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH ve znění pro zdaňovací období březen 2013 *„vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Tento postup se neuplatní, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, a postupuje se podle daňového řádu.“* Podle ustanovení § 105 odst. 4 zákona o DPH ve znění pro zdaňovací období březen 2013 *„za den vzniku vratitelného přeplatku se považuje den vyměření a vratitelný přeplatek se vrátí, pokud činí více než 100 Kč.“*

[19] Ačkoli stěžovatel v řízení před krajským soudem důrazně nesouhlasil s tím, že mu žalovaný nevrátil nadměrný odpočet DPH, z předloženého daňového spisu vyplývá, že se stěžovatelem byla v květnu 2013 ve vztahu k DPH za zdaňovací období březen 2013 zahájena daňová kontrola (což stěžovatel nezpochybnil ani v kasační stížnosti, naopak z této skutečnosti vychází) a že s ním tedy bylo vedeno vyměřovací řízení, tudíž z povahy věci nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně, jak dovozoval stěžovatel v řízení před krajským soudem.

[20] Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, vyplývá, že *„daňovou kontrolu lze za splnění dalších podmínek zahájit výjimečně*

i před vznikem daňové povinnosti, v průběhu vyměřovacího řízení prvoinstančního, v průběhu odvolacího řízení či po vyměření nebo dodatečném vyměření daně.“ Byť se závěry v tomto usnesení uvedené týkají předchozí právní úpravy, lze je podle názoru Nejvyššího správního soudu použít i po nabytí účinnosti daňového řádu, neboť nový předpis v tomto směru odchýlnou právní úpravu nepřinesl – srov. Hajdučík, J., Kobík J.: NePOPulární POP, Daňový expert, 1/2014. Správce daně tudíž neměl za povinnost zahájit pouze postup k odstranění pochybností, pokud považoval za nutné prověřit daňové tvrzení stěžovatele, ale mohl v průběhu vyměřovacího řízení zahájit daňovou kontrolu, která z povahy věci je přípustná i v průběhu vyměřovacího prvoinstančního řízení. Nelze tudíž dospět k závěru, že pokud nebyla vydána výzva dle § 89 a násl. daňového řádu, došlo ke konkludentnímu vyměření daně, jak fakticky míní a dovozuje stěžovatel.

[21] Podle závěru Nejvyššího správního soudu nelze všechny požadavky kladené na správce daně při provádění postupu k odstranění pochybností (vytýkácího řízení dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) automaticky přenášet na daňovou kontrolu, jak požaduje stěžovatel, neboť se jedná o dva různé instituty, byť mohou být za určitých okolností provedeny ve vztahu k téže daňové povinnosti, avšak pouze za splnění příslušných procesních podmínek, které se liší – srov. § 85 a 90 daňového řádu.

[22] Byť stěžovatel poukazuje na skutkové a procesní rozdíly oproti věci posuzované Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Ans 10/2012, přehlíží právní závěry v ní uvedené, na které odkázal krajský soud ve vztahu k povaze postupu k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu, podle nichž má tento institut sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá tudíž sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Je to naopak daňová kontrola, která umožňuje rozsáhlé a časově náročné dokazování. Tyto závěry jsou obecně platné a aplikovatelné i na daný případ stěžovatele, proto na ně Nejvyšší správní soud odkazuje. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s obecným tvrzením stěžovatele, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola nejsou plně zaměnitelné, v daném případě však s ohledem na složitost věci a nutnost provedení mezinárodního dožádání bylo na místě postupovat tak, jak učinil žalovaný, tedy zahájit daňovou kontrolu.

[23] K požadavku stěžovatele, aby správce daně při zahájení daňové kontroly dodržel stejnou informační povinnost jako v případě postupu k odstranění pochybností, tj. aby mu sdělil konkrétní pochybnosti, pro něž zahajuje daňovou kontrolu, Nejvyšší správní soud uvádí, že názor Ústavního soudu obsažený v nález ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl podstatným způsobem revidován Ústavním soudem ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, v němž dospěl k závěru, že *„daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“*

[24] Názor stěžovatele, že pro řádné zahájení daňové kontroly je nutné, aby správce daně daňovému subjektu sdělil již při jejím zahájení konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl, nebyl přijat ani judikaturou Nejvyššího

pokračování

správního soudu. V rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, Nejvyšší správní soud k této věci vyjádřil názor, že „*požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.*“ K obdobným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52.

[25] Není proto podmínkou pro účinné zahájení daňové kontroly, aby správce daně sdělil daňovému subjektu zcela konkrétní pochybnosti odůvodňující její zahájení, resp. aby mu sdělil konkrétní důvody, neboť tento požadavek stěžovatele nemá zákonný podklad. Jestliže daňový subjekt nemá právo na to, aby mu správce daně tyto pochybnosti sděloval, nemá ani právo se k nim vyjádřit, resp. vést se správcem daně v tomto směru „dialog“. Z tohoto důvodu je zcela nadbytečné blíže se zabývat použitelností a přípustností úředního záznamu, který podle stěžovatele zachycuje pochybnosti správce daně, neboť stěžovatel neměl na tyto informace nárok, stejně jako tím, zda důvody v něm zachycené jsou dostatečné, protože daňový subjekt nemá oprávnění, aby s ním byla vedena daňová kontrola jenom v případě, kdy správce daně má konkrétní pochybnosti – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46. Nejvyšší správní soud proto shodně s krajským soudem považuje za nadbytečné zabývat se povahou lhůty podle § 89 odst. 4 daňového řádu, neboť z obsahu spisu vyplývá, že tato lhůta (bez ohledu na její charakter) nebyla žalovaným překročena, přičemž tuto skutečnost stěžovatel nerozporuje.

[26] Ve vztahu k argumentaci stěžovatele ohledně nepřiměřenosti daňové kontroly musí totiž Nejvyšší správní soud konstatovat, že je nepřipustná ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatel touto argumentací uplatňuje zcela jiné důvody, než které řádně a včas uplatnil v řízení před krajským soudem.

[27] Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[28] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, „*kasační stížnost může účinně směřovat jen proti těm důvodům soudního rozhodnutí, na němž je toto rozhodnutí postaveno.*“ K obdobným závěrům se Nejvyšší správní soud přihlásil v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ve kterém uvedl, že „*ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby vybrady účastníků řízení proti (zde) pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). Pokud by bylo v řízení před Nejvyšším správním soudem (mysleno v řízení o kasační stížnosti) přípustně uplatnění skutkových a právních novot (zde srov. též ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. (obdobně jako § 109 odst. 4 s. ř. s., vylučující možnost dodatečného uplatňování argumentů skutkových) tedy nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně. Po účastnících předcházejícího žalobního řízení (z logiky věci je zřejmé, že musí jít pouze o účastníky aktivně legitimované) lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu vigilantibus jura postupovali v řízení shora popsaným způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponese (z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky.*“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 – 39, bylo konstatováno, že „*podle § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí*

má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Tato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby.“

[29] Řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. slouží k přezkumu zákonnosti a správnosti rozhodnutí krajských soudů; nevytváří proto novou instanci k přednesu další skutkové a právní argumentace pro žalobce. Nejvyšší správní soud se tedy za dané procesní situace nemůže věcně vyjádřit k argumentaci ohledně toho, že daňová kontrola nebyla přiměřená. Tuto argumentaci stěžovatel uvedl až v kasační stížnosti, což je v rozporu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s., které ve smyslu výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu zakotvuje koncentraci řízení před krajskými soudy, tj. stěžovatel měl veškerou svou argumentaci dokládající podle jeho názoru nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí uvést již v řízení před krajským soudem.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[30] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[31] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci procesně úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému dle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 20. srpna 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu