



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jířího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Paradela Invest, s.r.o.**, IČ 01759922, se sídlem Rybná 682/14, Praha 1, zast. JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem, se sídlem Vinohradská 126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2016, č. j. 5 A 14/2015 - 62,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 3. 2016, č. j. 5 A 14/2015 - 62, zamítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. V později učiněné úpravě jejího petitu se žalobkyně domáhala určení, že postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za únor 2014 prováděný žalovaným byl nezákonným zásahem. Dále mělo být žalovanému nařízeno vyměření daně za toto zdaňovací období konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání ve výši v něm uvedené.

V odůvodnění rozsudku se Městský soud v Praze zabýval těmito žalobními námitkami, které posoudil následujícím způsobem:

V první námitce žalobkyně poukázala na nekonkrétnost výzvy k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014 (dále jen „výzva k odstranění pochybností“), která byla vydána podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť ta není podložena žádnou konkrétní analýzou nebo odchylkami od minulých zdaňovacích období.

K tomu soud uvedl, že výzva k odstranění pochybností je srozumitelná a jsou v ní dostatečně konkretizovány důvody, které správce daně vedly ke vzniku pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání. Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností totiž zmínil, že má o podaném přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014 a údajích uvedených v jeho oddíle C pochybnosti týkající se oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet daně podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zejména použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění její ekonomické činnosti. Prvním důvodem těchto pochybností je to, že poměr uskutečněných a přijatých plnění je v daňovém přiznání nulový, což podporuje obavy, že žalobkyně nepoužívá přijatá plnění při uskutečňování ekonomické činnosti. Druhý důvod vzbuzující pochybnosti o údajích obsažených v přiznání k dani spočívá v tom, že z nich není patrné, zda žalobkyně uskutečňovala ekonomickou činnost.

Správce daně tak uvedenou výzvou seznámil žalobkyni s důvody, které zakládají jeho pochybnosti a jsou přitom opřeny o konkrétní skutečnosti. Podle přiznání k dani totiž žalobkyně neuskutečnila žádná zdanitelná plnění, tedy nedodávala zboží ani neposkytovala služby. Správce daně proto k ověření, zda údaje uvedené v přiznání k dani korespondují se skutečností, vyzval žalobkyni, aby je doložila, jelikož u něho vyvstaly pochybnosti o oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet. Současně výzva k odstranění pochybností obsahovala konkrétní pokyny, co by měla žalobkyně učinit a jaké dokumenty předložit. Správce daně se tak neomezil na pouhé konstatování, že má o podaném přiznání k dani pochybnosti, nýbrž rovněž řádně odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny a jakým způsobem je má případně žalobkyně odstranit. Předmětná výzva tak neodporuje závěrům vyjádřeným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102.

K odstranění pochybností přitom stačilo, aby žalobkyně správci daně vysvětlila, proč v předmětném zdaňovacím období neuskutečňovala zdanitelná plnění, a toto tvrzení následně prokázala. Žalobkyně však na tuto skutečnost konkrétně nereagovala a ve stížnosti proti postupu správce daně k odstranění pochybností podané podle § 261 daňového řádu jen konstatovala, že o její ekonomické činnosti svědčí kontrola daně z přidané hodnoty prováděná v podzim předchozího roku. Přitom v případě uplatňování nároku na odpočet při absenci ekonomické činnosti by měl být daňový subjekt připraven finančnímu orgánu takový stav řádně prokázat a zdůvodnit.

V druhé námitce žalobkyně tvrdila, že rozsah požadovaných dokumentů přesahuje limity pro postup k odstranění pochybností a odpovídá spíše daňové kontrole.

K tomu soud uvedl, že rozsah požadovaných dokumentů nepovažuje za tak široký, aby překračoval meze postupu k odstranění pochybností. Správce daně vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků, jimiž bude možné zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Výslovně žalobkyni vyzval k předložení účetní evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, účetních knih a daňových dokladů vztahujících se k zdaňovacímu období únor 2014. Žalobkyni přitom nebylo uloženo, aby předložila doklady nemající časovou a věcnou souvislost s prověřovaným zdaňovacím obdobím. Cílem správce daně bylo zjistit, zda žalobkyně přijatá plnění používala pro účely uskutečňování ekonomické činnosti. Správcem daně požadovaný výčet dokumentů není nijak významně rozsáhlý, žalobkyně je mohla bez obtíží předložit a tím prokázat, že v daném období uskutečňovala ekonomickou činnost. Výše popsany postup proto nelze považovat za překročení limitů při odstranění pochybností ze strany správce daně.

pokračování

Podle třetí námitky byla výzva k odstranění pochybností vydána po uplynutí třicetidenní lhůty od podání daňového přiznání, která je zakotvena v § 89 odst. 4 daňového řádu.

K tomu soud uvedl, že podle § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou od 1. 1. 2014 plátcí daně povinni podávat daňová přiznání elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou finančním orgánem. Za den podání přiznání k dani z přidané hodnoty je proto třeba považovat den dodání tohoto přiznání na příslušnou elektronickou adresu. Ze správního spisu je přitom zřejmé, že žalobkyně sice podala přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014 v listinné podobě dne 26. 3. 2014, avšak elektronicky tak učinila až 28. 4. 2015. Stejně datum podání dotčeného přiznání k dani uvedl i správce daně ve výzvě k odstranění pochybností. Závěru o podání přiznání k dani dne 28. 4. 2014 svědčí i skutečnost, že žalobkyně v žalobě den podání daňového přiznání neuvedla a proti datu uvedenému ve výzvě k odstranění pochybností nijak nebrojila. Správce daně proto neporušil § 89 odst. 4 daňového řádu a výzvu k odstranění pochybností ze dne 16. 5. 2014, č. j. 3504578/14/2004-24906-110365, která byla žalobkyni doručena do datové schránky o tři dny později, vydal v zákonné třicetidenní lhůtě ode dne řádného podání daňového přiznání.

Ve čtvrté námitce žalobkyně brojila proti závěru správce daně obsaženému ve sdělení ze dne 11. 9. 2014 a závěru Odvolacího finančního ředitelství obsaženému ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 21. 11. 2014, podle nichž je stížnost žalobkyně na postup k odstranění pochybností nepřijatelná.

K tomu soud uvedl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu představované například rozsudkem ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 40/2015 - 36, je stížnost podaná podle § 261 daňového řádu přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností. Úvaha správce daně i Odvolacího finančního ředitelství o nepřijatelnosti stížnosti žalobkyně proti postupu při odstraňování pochybností tedy nebyla správná. Žalobkyně však nebyla na svých právech zkrácena, neboť správce daně se jejími námitkami proti výzvě k odstranění pochybností i přes tvrzenou nepřijatelnost podané stížnosti ve sdělení ze dne 11. 9. 2014 věcně zabýval.

Námitky, že je žalobkyně nucena strpět po neomezenou dobu nezákonné jednání správce daně, postrádají bližší konkretizaci a soud se tak s nimi nemůže vypořádat. Tvrzení o libovůli správce daně a záměrném oddálení výplaty nadměrného odpočtu ze správního spisu podle soudu nijak nevyplývá. Dále soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, upozornil, že uplatní-li plátcé nárok na nadměrný odpočet a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nadměrného odpočtu vyplacena až po uplynutí tříměsíční lhůty od skončení příslušného zdaňovacího období, náleží mu úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené v § 155 odst. 5 daňového řádu.

Závěrem soud upozornil, že nemůže vyhovět druhému bodu žalobního petitu, podle něhož měl žalovanému nařídít vyměření daně z přidané hodnoty za únor 2014 konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání ve výši tam uvedené. Žalovaný totiž již o daňové povinnosti žalobkyně rozhodl platebním výměrem ze dne 26. 2. 2015, který je nutno považovat za zákonný a správný do doby, než případně bude zákonem stanoveným postupem zrušen. Navíc v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu není soud oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu, natož mu nařizovat, jak má v dané věci rozhodnout.

Soud uzavřel, že žalobkyně nebyla vydáním výzvy a zahájením postupu k odstranění pochybností zkrácena na svých právech a žalovaný se vůči ní nedopustil nezákonného zásahu.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř.“).

Stěžovatelka v první kasační námitce poukázala na nekonkrétnost výzvy k odstranění pochybností.

Konkrétně stěžovatelka uvedla, že správce daně nemůže postup k odstranění pochybností zahajovat či provádět svévolně podle vlastní úvahy. Pro takový postup jsou totiž dány mantinely, které spočívají v právní úpravě obsažené ve znění § 89 daňového řádu a v judikatuře Nejvyššího správního soudu představované zejména usnesením jeho rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102. Podle nich musí být postup k odstranění pochybností jednoduchým a rychlým způsobem, jímž finanční orgán odstraňuje své konkrétní pochybnosti o daňovém tvrzení daňového subjektu. Finanční orgán přitom musí tyto pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělit. Nepostačí proto, vyzve-li daňový subjekt jen k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku daňového přiznání. Taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které finanční orgán ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová. Pochybnost musí být založena na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích či na analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody.

V posuzované věci však podle stěžovatelky výzva k odstranění pochybností takové míry konkrétnosti nedosahuje a správce daně zákonné mantinely pro uvedený postup překročil. Výzva k odstranění pochybností ze dne 16. 5. 2014 se totiž o poměrech uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění nezmiňuje a v tomto směru neobsahuje žádnou analýzu uváděnou soudem. K pochybnostem o uskutečňování ekonomické činnosti pak správce daně neměl žádný důvod. Pro něho totiž stěžovatelka nebyla neznámým subjektem, protože u ní na podzim roku 2013 provedl daňovou kontrolu bez negativního výsledku. Vzhledem k jejímu měsíčnímu zdaňovacímu období je zcela přirozené, že nakupené zboží není hned v tom samém měsíci realizováno ve smyslu uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu. V dalších zdaňovacích obdobích (s výjimkou března 2014) již daňovou povinnost na výstupu vykazovala, což vyplývá z řádně podaných daňových přiznání, které měl správce daně k dispozici. Tvrzení správce daně o neuskutečňování ekonomické činnosti je stejně nedostatečné, jako kdyby odkazoval na blíže nespecifikované pochybnosti o konkrétních řádcích daňového přiznání, což je v rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102. V judikatuře téhož soudu bývají naopak jako konkrétní výzvy uznávány ty, které vycházejí z analýzy správce daně o zdanitelných plněních v delší časové řadě. V posuzované věci však žádná taková analýza nebyla provedena, neboť správce daně v daňovém přiznání toliko nahlédl do řádku výstupů, a když zde spatřil nulovou hodnotu, vydal bez dalšího výzvu k odstranění pochybností, aniž zkoumal vztah k předchozím zdaňovacím obdobím. V nich přitom vykazovala kladnou daňovou povinnost, což by nebylo možné bez vykonávání ekonomické činnosti.

Podle stěžovatelky není možné souhlasit se závěrem soudu, že pokud by na výzvu reagovala a požadované dokumenty předložila, mohl být celý postup k odstranění pochybností rychle uzavřen s kladným výsledkem. V poslední době totiž finanční orgány tyto postupy zahajují prakticky plošně v případech, kdy daňový subjekt vykazuje nadměrný odpočet DPH. Tento tlak v porovnání s předchozími roky velmi zesílil a dnes znamená osvědčený způsob, jak oddálit vrácení finančních prostředků, na které má daňový subjekt zákonný nárok. Postupy k odstranění pochybností v řadě případů trvají i několik let, finanční orgány nemají kapacitu je rychle uzavírat a tyto metody proto mají dílem nečinnostní a dílem šikanózní charakter. Vzhledem k judikatuře Nejvyššího správního soudu finanční orgány namísto postupů k odstranění pochybností zahajují

pokračování

daňové kontroly před vyměřením daně, u nichž ani nemusí tajit, že žádné konkrétní pochybnosti o správnosti daňového přiznání nemají. V daném případě si však ani správce daně nedal námahu s tím, aby respektoval rozhodovací činnost správních soudů týkající se požadavků na postup k odstranění pochybností a jeho odlišení od daňové kontroly. Svou výzvou vytvořil jakýsi hybrid mezi oběma metodami, kdy vyjádřil jakési pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání a zároveň požádal o předložení celého účetnictví a veškerých dokladů.

Takto vyhotovená výzva podle žalobkyně zcela odporuje požadavkům zákona i judikatury Nejvyššího správního soudu a je pouhým zcela obecným vyjádřením nekonkrétních pochybností.

Stěžovatelka v přístupu správce daně spatřuje šikanózní prvky, neboť ten u ní provedl na podzim 2013 daňovou kontrolu bez konkrétního výsledku, dále se dožaduje postupů k odstranění pochybností za únor a březen 2014, stejný postup zahájil i za červenec 2015 a dosud provádí kontrolu daně z přidané hodnoty před vyměřením za měsíce říjen 2014, leden, únor a květen 2015. V podstatě se dá říci, že správce daně zpochybňuje každé zdaňovací období, ve kterém je vykázán nadměrný odpočet. I když se jedná o jiná zdaňovací období, než která jsou předmětem této kasační stížnosti, uvádí stěžovatelka takto fakta na dokreslení toho, že daňový subjekt za dnešní situace nemá v podstatě možnost obrany. Pokud hledá ochranu před nekonkrétními výzvami k odstranění pochybností v zásahové žalobě, je mu tato obrana odmítnuta. V případě, že se daňový subjekt naopak podvolí, je vystaven kontrolní činnosti u několika málo faktur v řádu let s tím, že v případě porušení jeho práv a nepřiznání nadměrného odpočtu bude u Městského soudu v Praze trvat řízení o žalobě proti rozhodnutí správce daně v řádu několika roků, což pro něho může mít likvidační účinky.

V druhé kasační námitce stěžovatelka poukázala na nepřiměřený rozsah dokumentů požadovaných ve výzvě k odstranění pochybností a z toho vyplývající nepřípustnou záměnu tohoto postupu při prověřování údajů uvedených v daňovém přiznání s daňovou kontrolou.

Konkrétně stěžovatelka poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 - 37, a ze dne 29. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, z nichž vyplývá, že v rámci postupu k odstranění pochybností nemůže být daňový subjekt vyzván k předložení veškerých dokladů bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním, tedy způsobem obsahově odpovídajícím spíše daňové kontrole, a že tyto dva způsoby ověřování daňové povinnosti nemohou být volně zaměňovány. V dané věci přitom právě rozsah správcem daně požadované dokumentace a nekonkrétnost výzvy odpovídá spíše daňové kontrole, a nikoli postupu k odstranění pochybností. Výzva k odstranění pochybností totiž v podstatě požaduje předložit všechny dokumenty, čímž nemůže dostát požadavku na úzký rozsah a rychlost tohoto postupu. Proto pokud by měl být správný názor Městského soudu v Praze, že množství dokumentů požadované ve výzvě odpovídá postupu k odstranění pochybností, není jasné, jaké další listiny by měly být vyžádány při daňové kontrole, která je jednoznačně širším způsobem prověřování údajů uvedených daňovým subjektem.

Ve třetí kasační námitce stěžovatelka poukázala na opožděnost zahájení postupu k odstranění pochybností.

Stěžovatelka konkrétně uvedla, že v dané věci byla výzva k odstranění pochybností ze dne 16. 5. 2014 vydána po uplynutí lhůty 30 dnů od podání daňového přiznání zakotvené v § 89 odst. 4 daňového řádu. Nejedná se přitom o lhůtu pořádkovou, nýbrž propadnou, a po jejím uplynutí neměl být postup k odstranění pochybností zahajován a daň měla být vyměřena konkludentně ve výši nadměrného odpočtu uvedené v daňovém přiznání. I kdyby

se však jednalo jen o lhůtu pořádkovou, je podle stěžovatelky nutné tuto skutečnost vzít v úvahu při posuzování šikanóznosti přístupu správce daně.

Podle stěžovatelky bylo nutné lhůtu pro zahájení postupu k odstranění pochybností odvozovat ode dne 26. 3. 2014, kdy bylo podáno přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014 v papírové podobě, neboť obsahovalo čitelné údaje, bylo zřejmé, co je jeho obsahem, kdo jej podal a správce daně tak měl možnost jej řádně a včas posoudit. Z ustanovení § 101a zákona o dani z přidané hodnoty, které zakotvilo povinnost podat daňové přiznání v elektronické podobě, ani z § 74 daňového řádu přitom nevyplývá, že by podání v papírové podobě bylo právně neúčinné a způsobilo nemožnost vedení daňového řízení. Toho si ostatně byla vědoma i následná novela daňového řádu, která papírová podání u většiny daňových přiznání a registračních formulářů nepovažuje za neúčinná či neplatná a pouze je sankcionuje pokutou ve výši 2.000 Kč za nedodržení elektronické formy podání. Nelze proto souhlasit se závěrem Městského soudu v Praze, že lhůta pro zahájení postupu k odstranění pochybností byla v dané věci dodržena. Jeho úvahy o sankci za zdržování nadměrného odpočtu uvedené v § 155 odst. 5 daňového řádu také nejsou přílehlivé, neboť finanční orgány odmítají respektovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, a snaží se prosadit legislativní změny, jež by použití tohoto judikátu znemožnily. Evidentní snahou finančních orgánů je tak dosáhnout stavu, kdy by bezdůvodně mohly po neomezeně dlouhou dobu zdržovat nadměrný odpočet bez poskytnutí jakékoliv satisfakce.

Ve čtvrté kasační námitce stěžovatelka poukázala na přípustnost podání stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností.

Stěžovatelka konkrétně uvedla, že v roce 2014 finanční orgány začaly oproti předchozímu stavu beze změny daňového řádu či judikatury odmítat stížnosti proti postupu k odstraňování pochybností jako nepřipustné. Jedná se přitom o zjevnou snahu upřít v rámci tohoto postupu daňovému subjektu jakákoliv práva a nutit ho strpět po neomezenou dobu úkony, které finanční orgán ani necítí potřebu vysvětlit a tím upírá možnost obrany před nezákonností a svévolí. Nárok na odpočet daně přitom není fakultativní nenárokovou dávkou, o jejímž přidělení rozhoduje finanční orgán. Tento nárok vzniká ze zákona a finanční orgán může pouze za zákonem stanovených pravidel projevit o něm své pochybnosti a případně ho zpochybnit. Navíc podání stížnosti proti postupu k odstranění pochybností a její prošetření je podmínkou pro podání zásahové žaloby, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25. Odmítáním takových stížností pro nepřipustnost ze strany finančních orgánů je tak daňovým subjektům odepírána soudní ochrana.

Ve shodě s touto nesprávnou praxí postupovalo podle stěžovatelky v dané věci i Odvolací finanční ředitelství, které svým odmítavým postojem k prošetření stížnosti na postup k odstraňování pochybností posílilo libovůli správce daně, která byla založena nekonkrétní výzvou k odstranění pochybností směřující k oddálení výplaty řádně a včas nárokováného nadměrného odpočtu. Navíc Odvolací finanční ředitelství se v předchozím případě stížností věcně zabývalo a shledalo ji nedůvodnou, čímž samo sebe popírá, neboť jednou ji považuje za přípustnou a podruhé za nepřipustnou.

Městský soud v Praze podle stěžovatelky dovodil, že v posuzované věci byla stížnost proti postupu při odstranění pochybností přípustná. Nelze však souhlasit s jeho závěrem, že se správce daně jejími námitkami zabýval, i když stížnost odmítl. Správce daně má totiž postupovat podle zákona a nemůže tak stížnost jako nepřipustnou odmítnout s tím, že na rámec jejího vypořádání tímto neformálním způsobem řeší faktickou situaci a dokonce nahrazuje nedostatky předchozího řízení. Uvedeným postupem došlo k přímému zásahu do práv stěžovatelky, neboť jí bylo řečeno,

pokračování

že si stížnost proti postupu při odstraňování pochybností nemůže podat, a i kdyby tak mohla učinit, stejně by nebyla shledána důvodnou.

S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení. Dále má Nejvyšší správní soud vyslovit, že postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za únor 2014 prováděný u stěžovatelky žalovaným byl nezákonným zásahem a daň za toto zdaňovací období měla být vyměřena konkludentně ve výši uvedené v daňovém přiznání.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s rozsudkem Městského soudu v Praze i s právními názory v něm vyslovenými a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelkou v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou o nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností.

Podle § 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. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu 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.*

Daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na konkrétnost pochybností kvůli nutnosti zdokonalení předchozí úpravy vytýkacího řízení upraveného v § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který postrádal požadavek dostatečné konkretizace výzvy. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co se týče konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikovaným pod č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkacímu řízení.

V tomto judikátu rozšířený senát zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení. Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytýkacího řízení nejsou dány. Pouze ty daňové subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a doložit požadované skutečnosti. Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tedy o důvody objektivně existující a nespočívající jen v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle.

Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné 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 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.

Předmět vytykácího řízení, například na rozdíl od daňové kontroly, je tak podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně. Jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt je povinen na tyto výzvy reagovat, resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění těmto výzvám. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt pouze k vysvětlení údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání. Taková výzva postrádá uvedení konkrétních skutkových důvodů, na nichž jsou pochybnosti založeny.

Jakkoliv se požadavky na vyjádření pochybností podložených konkrétními skutkovými okolnostmi již v úvodní výzvě mohou jevit jako obtížně splnitelné, legislativní vývoj směřuje spíše k jejich zpřísnění a vyšší ochraně daňových subjektů. Již v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, rozšířený senát poukázal na novelu § 43 zákona o správě daní a poplatků provedenou zákonem č. 270/2007 Sb. s účinností od 1. 11. 2007, která doplnila do předmětného ustanovení požadavek, podle něhož správce daně musel sdělit své pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Podle rozšířeného senátu bylo účelem novely postavit na jisto, že správce daně vskutku konkrétním a určitým způsobem sdělí daňovému subjektu, jaké pochybnosti má o jeho tvrzeních. Nová právní úprava postupu k odstranění pochybností v daňovém řádu pak tento vývoj potvrdila výslovným zakotvením požadavku na konkrétnost pochybností.

V nyní posuzované věci je nutné výzvu ze dne 16. 5. 2014, č. j. 3504578/14/2004-24906-110365, vydanou podle § 89 daňového řádu považovat z hlediska vyjádření pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání za dostatečně konkrétní. V této výzvě správce daně uvedl následující skutečnosti:

„Správci daně vznikly při přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014, podaného dne 28. 4. 2014, pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti a o pravdivosti údajů uvedených v jeho oddíle C., protože poměr uskutečněných a přijatých plnění je v tomto přiznání nulový, takže jsou obavy, že přijatá plnění nepoužíváte při uskutečňování ekonomické činnosti. Z údajů uvedených v přiznání sice vyplývá, že daňový subjekt přijímal zdanitelná plnění, avšak není z nich patrné, zda vůbec uskutečňoval ekonomickou činnost. Pochybnosti tak vznikly o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů ..., zejména pak o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Správce daně Vás proto podle § 89 daňového řádu vyzývá, abyste se k uvedeným pochybnostem vyjádřili, neúplné údaje doplnili, nejasnosti vysvětlili, prokázali pravdivost údajů uvedených v přiznání a předložili důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.“

Ve výzvě ze dne 16. 5. 2014 tedy správce daně vyjádřil dvě pochybnosti o oprávněnosti nároku stěžovatelky na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, jak správně uvedl již Městský soud v Praze. První pochybnost spočívala v nulovém poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, který vyvolává obavu, že stěžovatelka nepoužívá přijatá plnění při uskutečňování své ekonomické činnosti. Druhou pochybnost pojal správce daně o samotné realizaci ekonomické činnosti stěžovatelky. Existenci těchto dvou pochybností přitom

pokračování

správce daně výslovně opřel o údaje uvedené v oddíle C přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014, podle nichž stěžovatelka v tomto zdaňovacím období vůbec nedodávala zboží ani neposkytovala služby a neuskutečnila tak žádné zdanitelná plnění, ačkoli přijala zdanitelná plnění v celkové výši 12.000.000 Kč a uplatnila nárok na odpočet daně v částce 2.520.000 Kč. Právě takto deklarovaná nulová hodnota uskutečněných zdanitelných plnění stěžovatelky ve srovnání s výší jí přijatých plnění a deklarovaného nároku na nadměrný odpočet představuje objektivně existující skutkový důvod pro vznik pochybností o tvrzeních uvedených v daňovém přiznání, který postačoval k vydání výzvy podle § 89 daňového řádu.

V této souvislosti je nutné s odkazem na výše uvedenou judikaturu znovu zdůraznit, že správce daně při vyslovení pochybností o údajích uvedených stěžovatelkou v daňovém přiznání nemusel mít jistotu o jejich nesprávnosti, neprůkaznosti, neúplnosti či nepravdivosti. Plně totiž stačila existence důvodné obavy, že nárok na odpočet daně není oprávněný, která byla dána na základě nejistoty o realizaci ekonomické činnosti stěžovatelkou vyplývající z údajů uvedených v přiznání k dani. V posuzované věci tak správce daně zahájil postup k odstraňování pochybností po zjištění dostatečně relevantních a konkrétních skutečností, které jednoznačně a srozumitelně vyjádřil. Jeho pochybnosti o daňovém tvrzení stěžovatelky se proto opíraly o objektivní důvody a nebyly výrazem náhodného výběru, svévole či dokonce šikanózního přístupu vůči daňovému subjektu.

Nelze přitom souhlasit s tvrzeními stěžovatelky, že se výzva k odstranění pochybností ze dne 16. 5. 2014 o poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění nezmiňuje, že v tomto směru neobsahuje analýzu, že k pochybnosti o vyvíjení ekonomické činnosti stěžovatelkou neměl správce daně žádný důvod a že tato pochybnost ani nulová výše daně na výstupu nebyla dostatečným důvodem pro vydání výzvy.

Předně, ve výzvě k odstranění pochybností se výslovně uvádí, že poměr uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění je v přiznání k dani nulový. S ohledem na neuplatnění žádné daně na výstupu stěžovatelkou nebylo potřebné provádět analýzu zdanitelných plnění v delší časové řadě, neboť již sama deklarovaná absence dodání zboží a poskytování služeb za celý kalendářní měsíc únor 2014 vyvolala oprávněnou pochybnost o nároku na nadměrný odpočet. Stěžovatelka navíc nevyvíjela žádnou ekonomickou aktivitu ani v lednu 2014, jak vyplývá z oddílu C přiznání k dani z přidané hodnoty za toto zdaňovací období, o čemž se zmiňuje úřední záznam o hodnocení důkazních prostředků v rámci postupu k odstranění pochybností ze dne 20. 1. 2015, č. j. 262915/15/2014-60564-110467. Správce daně měl tedy v dané věci při vydání výzvy ze dne 16. 5. 2014 k dispozici poznatek o absenci ekonomické činnosti stěžovatelky i v předchozím kalendářním měsíci, který již tak značnou nejistotu o správnosti a pravdivosti tvrzení daňového subjektu za zdaňovací období února 2014 nepochybně ještě více zesílil.

Uvedená pochybnost se potvrdila v dalším průběhu postupu k odstranění pochybností, při němž bylo zjištěno, že pohyby na bankovních účtech stěžovatelky vylučují její ekonomickou činnost, neboť na nich nejsou zaznamenány úhrady za přijatá zdanitelná plnění, jež by odpovídaly údajům uvedeným na řádku 40 přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 20. 1. 2015. Bez ohledu na tvrzení stěžovatelky o vykazování daně na výstupu v následujících zdaňovacích obdobích je tak zcela zřejmé, že v posuzovaném případě měl správce daně dostatek důvodů k pochybnostem o realizaci ekonomické aktivity daňového subjektu.

Ostatně tyto pochybnosti nebyly postupem podle § 89 a násl. daňového řádu odstraněny, v důsledku čehož správce daně stěžovatelce neuznal nárok na odpočet daně a platebním výměrem ze dne 26. 2. 2015, č. j. 1024530/15/2004-52526-110365, jí za zdaňovací období února 2014 vyměřil nadměrný odpočet v nulové výši. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru

zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 9. 5. 2016, č. j. 20449/16/5300-22441-711913. I tento výsledek postupu k odstranění pochybností svědčí o tom, že výzva ze dne 16. 5. 2014 vycházela z reálných a objektivně existujících skutkových důvodů.

Stěžovatelka mohla uvedené pochybnosti o údajích obsažených v přiznání k dani během postupu podle § 89 a násl. daňového řádu rozptýlit tím, že by správci daně vysvětlila, z jakých důvodů v příslušném zdaňovacím období neuskutečnila vůbec žádné zdanitelné plnění. V tomto směru však na výzvu k odstranění pochybností nikterak nereagovala.

Pro účely posuzovaného případu není rozhodné, zda v poslední době finanční orgány zahajují plošně postupy k odstranění pochybností při vykazování nadměrného odpočtu, zda tyto postupy trvají i několik let a zda jsou vedeny za účelem oddálení vrácení finančních prostředků. Podstatné totiž je, že v dané věci byl ze shora uvedených důvodů postup podle § 89 a násl. daňového řádu zahájen a veden oprávněně a stěžovatelka nevyvinula žádnou procesní aktivitu směřující k odstranění pochybností o správnosti a pravdivosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Prověřování správnosti daňových tvrzení stěžovatelky i za několik dalších zdaňovacích období nemůže bez znalostí skutkových okolností, jež zdaleka přesahují předmět posuzované zásahové žaloby, vést k závěru o šikanózním přístupu správce daně vůči daňovému subjektu. Navíc ohledně postupu k odstraňování pochybností o tvrzeních stěžovatelky uvedených v přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014 nebyla žádná svévole ze strany správce daně zjištěna. Proto nemá žádný význam se zabývat obecnou úvahou, v níž stěžovatelka poukazuje na nemožnost daňového subjektu se účinně bránit proti účelově vedeným postupům k odstranění pochybností.

Lze tedy shrnout, že v nyní posuzované věci byla výzva k odstranění pochybností vydána v souladu s § 89 daňového řádu a její obsah zcela odpovídal požadavkům obsaženým v tomto ustanovení i v judikatuře správních soudů. První kasační námitku proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Rovněž tak se neztotožnil s druhou kasační námitkou, podle níž byl rozsah dokumentů požadovaných ve výzvě k odstranění pochybností nepřiměřený a obsahově odpovídající spíše daňové kontrole.

Ve výzvě ze dne 16. 5. 2014 správce daně stěžovatelce uložil, aby pro správné a včasné odstranění pochybností předložila „*podklady, na jejichž základě bylo přiznání sestaveno, zejména evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, účetní knihy podle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a další důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k plněním uvedeného období*“.

Účelem tohoto požadavku nebylo provádění dokazování v rozsahu odpovídajícím daňové kontrole, nýbrž jen ověření daňového tvrzení stěžovatelky o nulové výši daně na výstupu, která vyvolávala důvodné pochybnosti o tom, zda vůbec vyvíjela nějakou ekonomickou činnost, na základě níž by mohla v období kalendářního měsíce přijmout zdanitelná plnění v celkové výši 12.000.000 Kč a uplatnit nadměrný odpočet ve výši 2.520.000 Kč. Tuto dílčí nejistotu o správnosti a pravdivosti údajů uvedených v přiznání k dani přitom nebylo možné rozptýlit jiným způsobem, neboť realizace ekonomické aktivity stěžovatelky mohla být doložena jen kompletní účetní evidencí. Stěžovatelce však bylo uloženo předložení dokumentů výhradně za příslušné zdaňovací období a jejich výčet i rozsah pokrývající období jednoho měsíce nebyl natolik široký, aby jí mohl činit potíže je předložit a tím prokázat, že v rozhodné době realizovala ekonomickou činnost a její nárok na odpočet daně je oprávněný. V dané věci proto nedošlo k nepřijatelné záměně postupu při odstraňování pochybností s daňovou kontrolou. Jelikož stěžovatelka v rámci postupu podle § 89 a násl. daňového řádu nepředložila žádné důkazní

pokračování

prostředky za účelem prokázání údajů uvedených v daňovém přiznání, nebylo možné z jejich tvrzení vycházet a přiznat jí nárok na odpočet daně.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatelky o opožděnosti postupu k odstranění pochybností.

Podle § 89 odst. 4 daňového řádu *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.* Podle § 101a odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2014, *plátce je povinen podat elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejňovanou správcem daně daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání.*

Uvedené znění § 101a zákona o dani z přidané hodnoty však neobsahovalo pravidlo, podle něhož by se k písemně podanému přiznání nebo dodatečnému přiznání k dani z přidané hodnoty nepřihlíželo, na rozdíl od současného znění jeho odstavce čtvrtého účinného od 1. 5. 2016, které stanoví, že *podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné.* Za této situace nebylo možné přiznání k dani z přidané hodnoty učiněné v papírové podobě považovat ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu za vadu, pro kterou by takové podání nebylo způsobilé k projednání nebo pro kterou by nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Písemné podání daňového přiznání na daň z přidané hodnoty učiněné za účinnosti předchozí právní úpravy tak vyvolávalo příslušné právní účinky, byť nebylo učiněno v zákonem předvídané formě.

V dané věci tak z hlediska započetí běhu třicetidenní lhůty pro vydání výzvy k odstranění pochybností zakotvené v § 89 odst. 4 daňového řádu byl rozhodující den 26. 3. 2014, kdy správce daně obdržel od stěžovatelky daňové přiznání v písemné formě, a nikoliv den 28. 4. 2014, v němž bylo podáno daňové přiznání elektronicky. Papírově učiněné daňové přiznání obsahovalo čitelné údaje, takže bylo způsobilé k jeho posouzení. Není proto možné souhlasit se závěrem Městského soudu v Praze, že výzva k odstranění pochybností ze dne 16. 5. 2014 byla vydána ve lhůtě stanovené v § 89 odst. 4 daňového řádu.

Uvedený nedostatek však neměl žádný vliv na zákonnost zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností. Třicetidenní lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností má totiž pouze pořádkovou povahu, neboť s jejím marným uplynutím zákon nespojuje zánik oprávnění správce daně na zahájení postupu k odstranění pochybností. Nejedná se tedy o lhůtu prekluzivní, která je kupříkladu obsažena v § 148 daňového řádu, v němž se výslovně uvádí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stejný názor o toliko pořádkové povaze lhůty obsažené v § 89 odst. 4 daňového řádu ostatně zaujímá i odborná literatura (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K; Žiškova, M., Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Nedodržením této pořádkové lhůty tedy v dané věci nebyla založena nezákonnost postupu podle § 89 a násl. daňového řádu.

Rovněž se v tomto směru nejednalo o výraz šikanózního postupu správce daně. Ten totiž výzvou k odstranění pochybností reagoval ve stanovené třicetidenní lhůtě až na v pořadí druhé daňové přiznání evidentně jen kvůli tomu, že bylo podáno v zákonem předvídané elektronické formě, a nikoliv ve snaze oddálit vrácení finančních prostředků stěžovatelce bez poskytnutí jakékoliv satisfakce.

Ani třetí kasační námitku tedy neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Čtvrtá kasační námitka týkající se přípustnosti podání stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností nemůže na posouzení věci nic změnit. Již Městský soud v Praze s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 40/2015 - 36, konstatoval, že stížnost podaná podle § 261 daňového řádu je přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností, a proto označil opačný závěr správce daně i Odvolacího finančního ředitelství za nesprávný. Zároveň však Městský soud dovodil, že se správce daně i přes tvrzenou nepřipustnost stížnosti námitkami vznesenými vůči výzvě k odstranění pochybností ve sdělení ze dne 11. 9. 2014 věcně zabýval a nikterak proto nezasáhl do práv stěžovatelky. S tímto názorem Nejvyšší správní soud souhlasí a dodává, že nesprávný názor správce daně o nepřipustnosti stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností nemohl mít žádný vliv na průběh postupu podle § 89 a násl. daňového řádu, neboť proti úkonům v něm učiněným mohla stěžovatelka brojit v celém jeho průběhu. Stěžovatelce v důsledku zmíněného pochybení nebylo zabráněno ani v přístupu k soudu, neboť ten její zásahovou žalobu meritorně projednal. S praxí finančních orgánů při posuzování stížností proti postupu k odstraňování pochybností se není zapotřebí zabývat, neboť tato obecná otázka není pro posouzení kasační stížnosti podstatná.

Nejvyšší správní soud po posouzení všech kasačních námitek shledává zákonným postup správce daně k odstranění pochybností o údajích uvedených stěžovatelkou v příznání k dani z přidané hodnoty za únor 2014. Městský soud v Praze proto v projednávané věci nepochybil, když žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu zamítl. Důvody kasační stížnosti uváděné stěžovatelkou tak nebyly naplněny.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. června 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu