



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera a v právní věci žalobce: **AGROVAS MORAVA, s. r. o.**, se sídlem Braunova 902/11, Praha 5, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 5. 2016, čj. 5 A 151/2014 - 22,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný prověřoval správnost tvrzené žalobcovy daňové povinnosti daně z přidané hodnoty za období duben a květen 2014. Výzvu (čj. 4683958/14/2005-24906-109844 ze dne 23. 7. 2014) k odstranění pochybností žalovaný doručil žalobci; v ní uvedl, že po přezkoumání podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc květen 2014 má pochybnosti o údajích o přijatých zdanitelných plnění vykázaných v jeho oddílu C. Správce daně zdůraznil, že vzhledem ke skutečnosti, že byl uplatněn nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění a současně nebyla vykázána žádná uskutečněná plnění, má správce pochybnosti, zda tato přijatá plnění byla uplatněna v souladu s § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ve výzvě pak konkretizoval, jaké podklady požaduje od žalobce předložit k prověření.

[2] Žalobce podal dne 3. 9. 2014 k Městskému soudu v Praze žalobu na ochranu před nezákonným zásahem; v jejím petitu požadoval po soudu, necht' vysloví, že vydání výzvy k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 bylo nezákonným zásahem způsobeným žalovaným.

[3] Městský soud rozsudkem ze dne 3. května 2016, čj. 5 A 151/2014 - 22, zamítl žalobu jako nedůvodnou. Postup správce daně soud neshledal postupem nezákonným.

[4] Proti rozsudku se nyní žalobce (dále „stěžovatel“) brání kasační stížností, v níž v podstatě opakuje žalobní námitky; výzvu k odstranění pochybností považuje za nezákonný zásah ze strany žalovaného. Zdůraznil, že pouhé nepodložené úsudky úřední osoby nepostačují k naplnění zákonných podmínek pro vydání výzvy postupem podle § 89 a násl. daňového řádu. Nutnou podmínkou pro zahájení tohoto typu řízení je existence konkrétních pochybností, které musí být opřeny o skutkové důvody. V každém případě pak musí jít o důvodné podezření založené na konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či jeho analýzách; v této souvislosti stěžovatel odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, sp. zn. 9 Afs 110/2007. Konkrétní pochybnost není naplněna tam, kde daňový subjekt s ohledem na charakter své provozní činnosti dosahuje po delší dobu pravidelných odpočtů. Správce daně byl navíc informován o charakteru stěžovatelovy činnosti, a tedy i o vzniku daňového odpočtu. Výše konkretizovaná výzva byla proto nezákonným zásahem způsobeným žalovaným.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[5] Důvodnost kasační stížnosti posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)].

[6] Než přistoupil soud k věcnému přezkoumání napadeného rozsudku, prověřoval nejprve splnění podmínek řízení před městským soudem; žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je totiž dle § 85 s. ř. s. nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V nynějším případě stěžovatel argumentoval, že výzva, na základě níž pak probíhal postup správce daně k odstranění pochybností (§ 89 a násl. daňového řádu) byla nezákonným zásahem a domáhal se, aby soud tuto nezákonnost deklaroval. To znamená, že před podáním žaloby nebylo podmínkou vyčerpání jiných právních prostředků ochrany, neboť takové prostředky v právním prostředí daňového řádu (podle něhož bylo řízení vedeno) neexistují (k tomu též např. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2013, čj. 9 Aps 2/2013 - 63). Tato podmínka řízení byla tedy splněna.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Klíčovou otázkou tak je, zda městský soud posoudil správně otázku naplnění podmínek pro vydání výzvy k odstranění pochybností za květen 2014 a zda učinil správný závěr, že výzva nebyla nezákonným zásahem.

[9] Právním podkladem pro postup k odstranění pochybností je § 89 a § 90 daňového řádu. 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 § 90 odst. 1 téhož zákona o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu, nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování

v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Podle odst. 3 téhož ustanovení, pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

[10] Nejvyšší správní soud účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu vyložil ve své judikatuře, a to i v návaznosti na právní názor, který učinil ve vztahu k právní úpravě vytýkacího řízení dle § 43 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Ans 10/2012 - 52, čj. 1 Aps 20/2013 - 61). Pro případ obou uvedených právních úprav, ale i ve vztahu k jiným postupům správce daně, které přispívají ke zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši (vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola), vyhodnotil, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z § 89 odst. 1, § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. V daňovém řádu byl institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytýkacího řízení (viz § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků), které postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkacího řízení.

[11] Postup k odstranění pochybností je tedy procesním nástrojem, který opravňuje správce daně užít jej jen tehdy, má-li 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; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. 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.

[12] Tak tomu bylo i v souzeném případě. Jak ověřil Nejvyšší správní soud ze správního spisu, po podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za období květen 2014 dne 25. 6. 2014, vydal dne 23. 7. 2014 správce daně výzvu k odstranění pochybností, kde jasně vyjádřil svoji pochybnost, zda za situace, že byl uplatněn nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění a současně nebyla vykázána žádná uskutečněná plnění (jak bylo deklarováno v daňovém přiznání), zda postupoval stěžovatel v souladu s § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Svoje úvahy a možnosti vyvrácení těchto pochybností formou různých listin správce daně rozvinul v odůvodnění této výzvy. Takový postup správce daně plyne i z obvyklosti působení a průběhu plnění u této nepřímé daně. Obvykle je totiž uplatňován nárok na odpočet daně za situace, kdy plátce daně ve zdaňovacím období nejen, že zboží či služby nakupuje, ale také prodává či poskytuje; správce daně tedy vyslovil dotaz pro ujasnění, jak tomu bylo v daném případě. Uvedená formulace výzvy splnila nároky na konkretizaci pochybností, které příslušné ustanovení klade na správce daně. V tomto ohledu neshledává Nejvyšší správní soud pochybení žalovaného, ani městského soudu.

[13] Námitka stěžovatele však ještě zdůrazňuje, že stěžovatel již dříve správci daně popsal způsob své činnosti a správce daně měl tak předpokládat, že každé zdaňovací období

má shodnou náplň jeho činnosti; správce daně jej neměl proto vyzývat k odstranění pochybností, protože žádné pochybnosti již neměl mít.

[14] Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Daňový řád již ve svých úvodních ustanoveních, popisujících předmět a účel úpravy (§ 1), klade na správce daně povinnost, aby správně zjistil a stanovil daň a zabezpečil její úhradu. S touto povinností souvisí zrcadlově i povinnost daňového subjektu prokázat, co sám tvrdí (§ 92). Přitom je nepochybné, že se o daňové povinnosti (zde DPH) za jednotlivá zdaňovací období, vedou jednotlivá nezávislá řízení, která vyústí v jednotlivá rozhodnutí o dani. Skutečnost, že správce daně nemusí každé rozhodnutí daňovému subjektu doručit, ztotožní-li se s údaji v daňovém tvrzení uvedenými, nemá vliv na tento závěr. Každé řízení končí v tomto ohledu vydáním rozhodnutí v materiálním slova smyslu. Pokud tedy správce daně měl pochybnost právě ve vztahu k údajům uvedeným v daňovém přiznání za období květen 2014, pak je mohl a měl vyjádřit a umožnit tak daňovému subjektu jeho pochybnosti rozptýlit. Jen tímto postupem mohl správce daně naplnit požadavek zákona, tedy správně stanovit daňovou povinnost.

[15] Rovněž stěžovatelův odkaz na usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 9 Afs 110/2007 není přílehlavý; v právní větě zde senát uvedl: „*Ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný rádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.*“ Jak bylo uvedeno shora, právě takto vyjádřenou pochybnost správce daně ve výzvě vyslovil; výzva tak naplnila požadavek vyslovený rozšířeným senátem.

[16] Nejvyšší správní soud neshledal v postupu žalovaného excesivní postup, jež by mohl být nezákonným zásahem.

III. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud shledal námitky uplatněné stěžovatelem nedůvodnými; jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 20. července 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu