



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **P. H.**, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14/2588, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 12. 3. 2018, č. j. 52 Af 3/2018 – 30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal u Krajského soudu v Hradci Králové žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v níž se domáhal, aby soud určil, že výzva žalovaného ze dne 19. 12. 2017 je nezákonná. Touto výzvou žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a to ve vztahu k dani z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období roku 2016. Podle žalobce byl postup k odstranění pochybností zahájen nezákonně, neboť výzva nevyjadřovala konkrétní pochybnosti, jak vyžaduje § 89 daňového řádu a judikatura Nejvyššího správního soudu. Dále žalobce namítl, že pochybnosti ve výzvě se měly opírat o analýzu kontrolních hlášení, která jakožto plátce daně z přidané hodnoty (DPH) podal.

[2] Krajský soud žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Tvrzené nedostatky výzvy zahajující postup k odstranění pochybností neshledal. Z výzvy je zřejmé, že žalovanému vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a pravdivosti výše výdajů, která byla uvedena v příloze č. 1

na řádku č. 102 dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2016, které žalobce podal dne 23. 11. 2017. V řádném daňovém přiznání žalobce vykázal výdaje související s příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 1.286.735 Kč. Dne 6. 11. 2017 jej žalovaný vyzval na základě zjištění z vyhledávací činnosti prováděné ve smyslu § 78 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. V dodatečném daňovém přiznání žalobce uvedl výdaje ve výši 2.802.964 Kč. Na základě porovnání výše výdajů v řádném a dodatečném daňovém přiznání žalovaný vyvodil, že žalobce navýšil částku výdajů o 1.516.229 Kč, tedy o více než 100 %. Podle krajského soudu tato skutečnost vyvolala u žalovaného důvodné pochybnosti o správnosti, průkaznosti a pravdivosti deklarovaných výdajů, resp. oprávněnosti jejich navýšení uvedeným způsobem.

[3] Žalovaný tedy dostal požadavku na konkrétnost pochybností uvedených ve výzvě podle § 89 daňového řádu a nepřekročil meze vytyčující způsob použití postupu k odstranění pochybností, jak je stanoví judikatura Nejvyššího správního soudu. Důvod zmíněné výzvy byl podložen zcela logickou úvahou o vzniku podezření v souvislosti s navýšením výdajů o více než 100 % oproti řádnému daňovému přiznání. Jestliže je žalobce schopen své nové tvrzení doložit odpovídajícími podklady, a prokázat tak jeho důvodnost, jeho činnost s tím spojená určitě nebude plněním úkolů, které by mu „*keradly čas a práci*“.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že pochybnosti ve výzvě se měly opírat o analýzu kontrolních hlášení o činnosti plátce DPH, z nichž žalovaný mohl podle žalobce zjistit údaje umožňující mu sestavit celý dodavatelsko-odběratelský řetězec a odhalit případný daňový podvod či jiné nesprávné stanovení daně. Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že výzva podle § 89 daňového řádu se týkala daně z příjmů fyzických osob, nikoliv činnosti plátce DPH.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel namítl, že se krajský soud dopustil vady řízení, neboť mu neposkytl vyjádření žalovaného k žalobě, ačkoliv se na něj v rozsudku odvolává „*stran jeho návrhu žalobu zamítnout*“. Stěžovatel nemohl na důvody tohoto návrhu reagovat, což porušilo jeho právo na spravedlivý proces.

[7] Dále stěžovatel setrval na námitce, že žalovaný neuvedl ve výzvě žádné konkrétní pochybnosti, které by jej opravňovaly k zahájení postupu k odstranění pochybností. Ve výroku této výzvy pouze odkázal na číslo řádku daňového přiznání a v odůvodnění pouze uvedl svůj údiv nad zvýšením výdajů. Krajský soud vedle svého subjektivního názoru o zákonnosti výzvy mnoho důvodů neuvedl. Žalovaný měl k dispozici při vydání výzvy jak řádné přiznání k dani z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období roku 2016, tak dodatečné přiznání k téže dani. Nemohlo tedy existovat žádné podezření, natož podezření důvodné, že se výdaje zvýšily. Vyčíslit rozdíl je jen matematickou operací. Bylo jisté, že se výdaje zvýšily, proto je nesprávný závěr krajského soudu, že zde bylo důvodné podezření o navýšení výdajů.

[8] Stěžovatel v žalobě dále namíтал, že žalovaný disponoval řadou podrobných informací o jeho hospodaření z kontrolních hlášení, které pochopitelně obsahují i údaje o výdajích. Krajský soud tuto námitku odmítl s velmi stručným závěrem, že postup k odstranění pochybností se netýkal DPH, ale daně z příjmů. DPH a daň z příjmů jsou úzce propojeny. Pokud stěžovatel v kontrolních hlášeních uvedl nároky na odpočet DPH, tvrdil tím, že použil nakoupená plnění pro svou ekonomickou činnost. Z toho logicky plyne, že se s pravděpodobností hraničící

s jistotou bude jednat o výdaje podle § 24 zákona o daních u příjmů. Pokud měl žalovaný potřebu zkoumat změnu ve výdajích, měl ji nejprve prověřit porovnáním s údaji z kontrolních hlášení, čímž by si opatřil informace o výdajích pro účely daně z příjmů, jak požaduje § 92 odst. 4 daňového řádu.

[9] Pokud stát zasáhne tak podstatně do práva na informační sebeurčení jako jsou údaje získávané prostřednictvím kontrolního hlášení, je povinen tyto údaje analyzovat a používat při své kontrolní činnosti i u jiných daní, pokud je zde dán předpoklad, že budou takové údaje relevantní. V této souvislosti stěžovatel odkázal na svou žalobní argumentaci. Dodal, že mu není známo, zda žalovaný krajskému soudu tato kontrolní hlášení předložil a zda krajský soud z nich ověřil vypovídací schopnost těchto údajů pro daň z příjmů. To je další důsledek neposkytnutí vyjádření žalovaného k žalobě, kde je obvykle uveden seznam spisového materiálu.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud neshledal, že by v posuzované věci došlo k vadě řízení, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Stěžovateli lze přisvědčit pouze potud, že ve spisu krajského soudu skutečně není žádný doklad o tom, že by mu krajský soud zaslal vyjádření žalovaného k žalobě.

[14] Takové procesní pochybení by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu zejména za situace, kdy bylo soudem o žalobě rozhodováno bez jednání a kdy krajský soud z vyjádření žalovaného ve svém rozsudku vycházel (viz např. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 208/2014 - 39). Taková situace ovšem v nyní posuzované věci nenastala, neboť z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud ve své argumentaci vyjádření žalovaného nezohlednil (a necitoval z něj ani v rekapitulační části nad rámec prostého konstatování, že žalovaný navrhl zamítnutí žaloby). Krajský soud porovnal obsah výzvy zahajující postup k odstranění pochybností s požadavky na odůvodnění takové výzvy stanovenými judikaturou Nejvyššího správního soudu a na základě tohoto srovnání dospěl k závěru, že výzva byla v souladu se zákonem. Ostatně, stěžovatel nezmínil v kasační stížnosti žádný konkrétní argument krajského soudu, který by byl pro něj překvapivý nebo ke kterému by neměl možnost se vyjádřit.

[15] S ohledem na tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud uzavřel, že vada řízení spočívající v nedoručení vyjádření žalovaného druhému účastníku řízení nedosáhla v posuzované věci takové intenzity, aby odůvodnila zrušení napadeného rozsudku (obdobně viz např. rozsudek ze dne 4. 4. 2018, č. j. 6 As 340/2017 - 39). V této souvislosti lze připomenout také rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, podle kterého se nejedná o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo. V nyní posuzované věci soud nepochybuje, že ani doručení vyjádření žalovaného stěžovateli by nemohlo nic změnit na zamítnutí žaloby (viz dále posouzení věci samé).

[16] V dalším okruhu námitek stěžovatel zpochybnil zákonnost závěru krajského soudu o splnění požadavků kladených na výzvu podle § 89 daňového řádu, jíž se zahajuje postup k odstranění pochybností. Ani těmto námitkám Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[17] Krajský soud správně vyšel z předpokladu, že zákonné požadavky pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu jsou v podstatných rysech shodné, jako byly požadavky pro zahájení vytykácího řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Byť nová právní úprava změnila možnosti vyústění uvedených kontrolních postupů (a v důsledku toho i možnost použití typově odlišných procesních prostředků obrany), nezměnila podstatu a cíle tohoto institutu (blíže viz rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, bod 27). Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejm. co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytykácímu řízení, a také v souladu s navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu, která kvalitativní požadavky na výzvu upřesnila na konkrétních příkladech (viz zejména judikaturu shrnutou v bodech 31 až 36 rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58).

[18] Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že některé postupy v rámci vyměřovacího řízení, jako je právě postup k odstranění pochybností, mají charakter samostatného zásahu do práv daňového subjektu, a je tedy třeba je řešit již v průběhu řízení o vyměření daně, nikoliv až v rámci opravného prostředku proti platebnímu výměru. Jinými slovy, pro možnost obrany není třeba čekat, až bude po nezákonném postupu vydán platební výměr, bude-li vůbec vydán (viz např. rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 40/2015 - 36, ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 - 2, nebo ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 - 46).

[19] Obecná východiska, na nichž krajský soud vystavěl svou argumentaci, jsou s výše uvedenou judikaturou v souladu a ostatně ani stěžovatel je nezpochybnil. S krajským soudem se stěžovatel rozchází pouze v hodnocení, zda výzva žalovaného ze dne 19. 12. 2017 těmto obecným východiskům dostála.

[20] Podle stěžovatele nemohl mít žalovaný pochybnosti o tom, že stěžovatel navýšil výdaje v dodatečném daňovém přiznání oproti řádnému daňovému přiznání. Porovnání těchto údajů je podle stěžovatele pouze matematickou operací, která neodůvodňovala vydání výzvy podle § 89 daňového řádu, neboť nemohlo být pochyb o tom, že k navýšení výdajů došlo.

[21] Tento stěžovatelův argument se však míjí s odůvodněním výzvy ze dne 19. 12. 2017 i jejím hodnocením ze strany krajského soudu. Krajský soud totiž považoval obsahové náležitosti výzvy za splněné, neboť žalovaný vyjádřil důvodné pochybnosti o oprávněnosti výše výdajů, a to s ohledem na navýšení výdajů v dodatečném daňovém přiznání o více než 100 %. Pochybnosti žalovaného tedy nespočívaly v tom, zda k navýšení došlo, jak se mylně domnívá stěžovatel, ale v oprávněnosti tohoto navýšení.

[22] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že navýšení výdajů v dodatečném daňovém přiznání o více než 100 % je možné považovat za dostatečně konkrétní skutkovou okolnost, která pochybnosti žalovaného (správce daně) vyvolala. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že žalovaný při vyslovení pochybností o údajích uvedených stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání nemusel mít jistotu o jejich nesprávnosti, neprůkaznosti, neúplnosti či nepravdivosti. Plně totiž postačila existence důvodných pochybností.

[23] V této souvislosti soud podotýká, že výzvu ze dne 19. 12. 2017 je třeba vnímat v kontextu dalších okolností posuzované věci. Požadavky na konkrétní vyjádření pochybností

ve výzvě zahajující postup k odstranění pochybností totiž slouží především k tomu, aby umožnily daňovému subjektu odpovídající reakci, tedy aby věděl, jaké pochybnosti má vyvracet. V tomto ohledu proto může mít vliv skutečnost, zda již před vydáním takové výzvy probíhal dialog mezi daňovým subjektem a správcem daně, který zasadil výzvu do určitého kontextu.

[24] Ze správního spisu vyplývá, že v souvislosti s prověřováním plnění povinností při evidenci tržeb žalovaný provedl dne 28. 6. 2017 místní šetření u fyzické osoby M. H. (bratra stěžovatele) v provozovně Pierre Coffee & Cocktails v Pardubicích, a to za přítomnosti mimo jiné i stěžovatele. Při tomto šetření bylo zjištěno, že zmíněnou provozovnu od 1. 3. 2016 do 30. 11. 2016 provozoval stěžovatel. Dále bylo zjištěno, že výše příjmů stěžovatele se lišila od výše deklarované stěžovatelem v řádném daňovém přiznání. V něm stěžovatel vykázal příjmy ve výši 773.270 Kč, výdaje vztahující se k těmto příjmům ve výši 1.286.735 Kč, tedy v souhrnu vykázal ztrátu 513.465 Kč. Oproti tomu podle údajů zjištěných žalovaným při místním šetření činily příjmy stěžovatele 4.448.778 Kč, v případě výdajů nebyl zjištěn jiný údaj oproti daňovému přiznání, dílčí základ tedy nebyl -513.465, ale 3.162.043 Kč, daň vypočtená žalovaným se tak od daňového přiznání odchylovala o částku 615.222 Kč. Na základě tohoto zjištění žalovaný dne 6. 11. 2017 vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2016. Stěžovatel výzvě vyhověl a dne 23. 11. 2017 podal dodatečné daňové přiznání, které odůvodnil „*chybným vedením účetnictví*“, přičemž zvýšil údaj o svých příjmech v souladu se zjištěním správce daně, krom toho ale zvýšil také výdaje o více než 100 % oproti řádnému daňovému přiznání.

[25] Za těchto okolností pak žalovaný vydal dne 19. 12. 2017 výzvu podle § 89 daňového řádu k doložení oprávněnosti zmíněného navýšení výdajů o více než 100 %.

[26] Soud proto nepochybuje o tom, že k zahájení postupu k odstranění pochybností nedošlo na základě nedovoleného náhodného výběru či na základě libovůle pracovníka správce daně, které rozšířený senát v usnesení č. j. 9 Afs 110/2007 - 102 zapovídá. Jednalo se o zcela logický úkon žalovaného navazující na jeho předchozí zjištění. Naopak tvrzení stěžovatele, že jej žalovaný výzvou zahajující postup k odstranění pochybností „*okrádá o práci a čas*“ považuje soud za nepřipadné.

[27] Soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný disponoval dostatečnými údaji o výdajích stěžovatele, které mohl získat z kontrolních hlášení stěžovatele k DPH. Byť krajský soud vypořádal tuto námitku stručně (odkazem na skutečnost, že postup k odstranění pochybností byl zahájen ve vztahu k dani z příjmů, nikoliv k DPH), vystihl podstatu nedůvodnosti stěžovatelovy žalobní námitky, a nezatížil tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Kontrolní hlášení k DPH totiž skutečně nemohou poskytnout úplné údaje pro účely daně z příjmů s ohledem na odlišný předmět obou daní.

[28] Podle § 101c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vzniká plátcí DPH povinnost podat kontrolní hlášení, v případě že „*a) uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění*“ nebo „*b) přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění*“; písmeno c) se pak vztahuje na zvláštní režim pro investiční zlato. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že kontrolní hlášení je vázáno na zdanitelná plnění. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně z přidané hodnoty a není osvobozené od daně (§ 2 odst. 2 zákona o DPH). Již tato samotná skutečnost (bez ohledu na další specifika kontrolních hlášení) svědčí o tom, že kontrolní hlášení nemusí zahrnovat všechny výdaje daňového subjektu, které jsou rozhodné pro účely daně z příjmů. Jinými slovy, z kontrolních hlášení nelze dovodit celkovou částku daňově účinných výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

[29] Ze spisu rovněž vyplývá, že stěžovatel byl registrován jako plátce DPH rozhodnutím ze dne 13. 9. 2017, a to zpětně od 1. 5. 2016. Kontrolní hlášení podle § 101c zákona o DPH podával až za období od května 2016, tedy nikoliv za celý rok 2016. Kontrolní hlášení tedy nemohla poskytnout úplný podklad pro posouzení oprávněnosti výdajů stěžovatele ve zdaňovacím období roku 2016 nejen z hlediska obsahového, ale ani z hlediska časového.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[30] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. března 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu