



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: „**Air Filters F**“, s. r. o., se sídlem Nové náměstí 745, Štětí, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 1. 2016, čj. 15 Af 11/2015-53,

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 d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalovaný výzvou ze dne 24. 10. 2014, čj. 2083942/14/2507-24802-507589, vyzval žalobkyni k odstranění pochybností týkajících se výše přijatých zdanitelných plnění uvedených v jejím přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za srpen 2014; tato výše dle názoru žalovaného dlouhodobě převyšovala výši uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala stížností dle § 261 daňového řádu odůvodněnou nekonkrétností a nesrozumitelností výzvy. Žalovaný se touto stížností nezabýval, neboť dle jeho názoru nebyla přípustná; s tímto závěrem se ztotožnilo i Odvolací finanční ředitelství v odpovědi na žádost žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení uvedené stížnosti.

Protokolem ze dne 9. 2. 2015, čj. 402618/15/2507-60562-507114, následně žalovaný zahájil dle § 87 odst. 1 a § 90 odst. 3 daňového řádu vůči žalobkyni daňovou kontrolu.

[2] Žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem se žalobkyně domáhala vyslovení nezákonnosti zásahu spočívajícího v nezákonně vedeném postupu k odstranění pochybností zahájeného výzvou žalovaného ze dne 24. 10. 2014, nezákonném zadržení nadměrného odpočtu DPH za srpen 2014 ve výši 52 085 Kč a v rozporu se zákonem zahájené a dosud probíhající daňové kontrole. Žalobkyně se dále domáhala „zrušení“ nezákonného zásahu a vydání nadměrného odpočtu DPH za srpen 2014.

[3] Krajský soud výrokem I. v záhlaví označeného rozsudku určil, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 a následná daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 zahájená protokolem ze dne 9. 2. 2015 byly nezákonné. Co do návrhu na určení, že zadržení nadměrného odpočtu DPH za srpen 2014 ve výši 52 085 Kč, bylo nezákonné, krajský soud žalobu zamítl.

[4] V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud uvedl, že deklarovaným důvodem výzvy k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 byla v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu pouze výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Uvedenou vadu přitom žalovaný nikterak nezhojil a „[n]aopak byla zahájena daňová kontrola, jež byla za nezměněného skutkového stavu zaměřena na celé zdaňovací období srpna 2014 a žalobce byl vyzván k předložení všech přijatých faktur, pokladničních dokladů a dokladů o pořízení zboží z jiného členského státu. Ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že zde byly určité pochybnosti správce daně, nicméně byly natolik neurčité a vztahovaly se k neurčitému počtu uskutečněných zdanitelných plnění, že tyto pochybnosti bylo možno odstranit, resp. prověřit, daňovou kontrolou, která by komplexně zhodnotila přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění a tím i oprávněnost uplatňovaných nadměrných odpočtů. Použitý institut postupu k odstranění pochybností se tak jeví v dané situaci jako nevhodný, neboť jeho účelem není komplexní kontrola účetnictví daňového subjektu. Od toho se odvíjí i následná nezákonná výzva k odstranění pochybností, která byla formulována příliš neurčitě.“

[5] Nezákonností pak dle krajského soudu byla zatížena i samotná daňová kontrola zahájená dle § 90 odst. 3 daňového řádu stanovícího, že pokud po provedení postupu k odstranění pochybností správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. K tomu krajský soud uvedl, že „[r]ozdíl mezi zahájením daňové kontroly a zahájením daňové kontroly po postupu k odstranění pochybností ve věci nadměrného odpočtu spočívá v tom, že zahájení postupu k odstranění pochybností ve věci nadměrného odpočtu znamená, že nadměrný odpočet není vyměřen a třicetidenní lhůta pro vrácení přeplatku dosud nezačala běžet (srov. ust. § 89 odst. 4 daňového řádu a § 105 ZDPH). Neobstojí tak případný argument, že žalovaný mohl zahájit daňovou kontrolu bez vazby na postup o odstranění pochybností, neboť by se v daném případě jednalo o daňovou kontrolu s částečně odlišnou právní regulací.“

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku, resp. jejím doplnění, uvedl, že z výzvy k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 bylo patrné, že stěžovatel „nejprve provedl rozbor údajů v předchozích zdaňovacích obdobích, přičemž zjistil, že hodnota přijatých zdanitelných plnění dlouhodobě převyšuje hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění - což konkretizoval na straně 2.“ Uvedenou analýzou stěžovatel své pochybnosti dostatečným způsobem konkretizoval. Ani případná nezákonnost výzvy přitom nemůže vést k nezákonnosti celého postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně se měla tvrzenou nejasnost výzvy pokusit

pokračování

odstranit další komunikací se stěžovatelem a nikoli podáním stížnosti. Dle stěžovatele pak krajský soud v její prospěch vyhodnotil skutečnost, že se žalobkyně nechovala v souladu se základními zásadami daňového řádu. Vady výzvy lze také odstranit v odvolacím řízení.

[7] S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu stěžovatel uvedl, že případná nezákonnost postupu k odstranění pochybností, která je samostatným postupem s procesními právy a povinnostmi daňového subjektu, neznamená automaticky též nezákonnost následné daňové kontroly. Stěžovatel odmítl argumentaci krajského soudu opřenou o běh lhůty pro vrácení přeplatku. K bezdůvodnému zadržování přeplatku v důsledku daňové kontroly by došlo pouze, zahájil-li by stěžovatel daňovou kontrolu i přesto, že pochybnosti byly již odstraněny. Tak tomu ovšem v nyní posuzované věci není, neboť žalobkyně nevyvinula žádnou snahu pochybnosti odstranit. Správce daně je pak oprávněn i povinen přejít do daňové kontroly v případě, kdy postup k odstranění pochybností k jejich rychlému vyjasnění a vyměření daně nevede. V nyní posuzované věci pak byla daňová kontrola zahájena v důsledku nespolupráce žalobkyně v průběhu postupu k odstranění pochybností.

[8] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalobkyně v obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti obsahujícím četné odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu předně uvedla, že jediným důvodem výzvy k odstranění pochybností byla sama skutečnost, že požadovala nadměrný odpočet; výzva tudíž postrádala základní atributy na ni kladené daňovým řádem a judikaturou. Podle žalobkyně „*[n]utnou podmínkou, aby správce daně vůbec mohl institut postupu k odstranění pochybností použít, je existence relevantní a důvodné pochybnosti o údajích na daňovém tvrzení. Přitom je současně zavázán použít takový kontrolní mechanismus, který je nejvíce přiléhavý ke konkrétní realitě.*“ Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že samo použití nevhodného mechanismu, jakož i absence relevantních a konkrétních pochybností, přitom může přivodit nezákonný zásah. Skutečnost, že žalobkyně několik měsíců vykazovala větší nákupy než prodeje, takovouto relevantní a konkrétní pochybnost nezakládá a nemůže jí představovat ani to, že daňový subjekt vykáže za určité daňové období nadměrný odpočet ve velké výši (v nyní posuzované věci nadto ani výrazně vysoký nadměrný odpočet požadován nebyl).

[10] Z přehledu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění obsažených ve výzvě k odstranění pochybností je navíc zřejmé, že se součty těchto plnění po určité době vyrovnávají s mírnou převahou uskutečněných zdanitelných plnění. Kdyby navíc stěžovatel do tohoto přehledu započítal též data za únor (a nikoli pouze za období březen až srpen), zjistil by, že celková výše uskutečněných zdanitelných plnění je za toto období (únor až srpen) o 357 875 Kč vyšší než hodnota přijatých zdanitelných plnění. V případě krátkých zdaňovacích období je přitom opakovaný nadměrný odpočet u řady plátců běžný jev. Ostatně stěžovatel sám ve výzvě ze dne 24. 10. 2014 coby důvod svých pochybností mimořádnost těchto hodnot neuvedl. Pokud přitom stěžovatel zpochybňoval všechna přijatá zdanitelná plnění za období srpen 2014, svědčí to o tom, že žádnou konkrétní pochybnost ve skutečnosti neměl. Postup k odstranění pochybností slouží pouze k rychlému vyjasnění jednotlivostí a nikoli k obsáhlému a náročnému dokazování.

[11] Ve vztahu k její (stěžovatelem tvrzené) procesní pasivitě poukázala žalobkyně na jí podanou stížnost dle § 261 daňového řádu, v níž podrobně popsala, proč považovala výzvu k odstranění pochybností za vadnou.

[12] Žalobkyně se ztotožnila s názorem krajského soudu, dle něhož je rozdíl mezi obecnou daňovou kontrolou a daňovou kontrolou zahájenou dle § 90 odst. 3 daňového řádu, a to především z důvodu odlišně stanoveného okamžiku vyměření daně. Nezákonost výzvy přitom vzhledem k okolnostem nyní projednávané věci vedla též k nezákonnosti následné daňové kontroly.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je tento opravný prostředek přípustný, a za stěžovatele jedná pověřená zaměstnankyně s příslušným právnickým vzděláním (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu, nezjistil.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

III.A K údajně nekonkrétní pochybnosti obsažené ve výzvě ze dne 24. 10. 2014

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžovatelovou námitkou, dle níž výzva k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 obsahovala dostatečně konkretizovanou pochybnost o správnosti nadměrného odpočtu uplatněného žalobkyní v daňovém přiznání k DPH za období srpen 2014.

[16] Dle § 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. Dle odst. 2 citovaného ustanovení správce daně ve výzvě 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.*

[17] Nejvyšší správní soud účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu vyložil ve své judikatuře v návaznosti na svá rozhodnutí vztahující se k – svou povahou a smyslem k postupu k odstranění pochybností připodobnitelnému – vytýkácímu řízení dle § 43 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS, a ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61, č. 3091/2014 Sb. NSS).

[18] Z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu k této otázce přitom plyne, že na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Úprava obsažená v daňovém řádu vytyčuje způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně správcem daně ani daňovým subjektem prodlužován. V novém daňovém řádu byl ostatně institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytýkácího řízení, které postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění

pokračování

pochybností a stanovení procesních lhůt (srov. důvodová zpráva k daňovému řádu, sněmovní tisk č. 685/0, páté volební období). Pro uvedené pak není možné institut postupu k odstranění pochybností libovolně zaměňovat s jinými postupy správce daně – typicky daňovou kontrolou - přičemž nezákonný zásah může představovat již sama volba nevhodného postupu.

[19] Lze proto v této souvislosti uzavřít, že nutnou podmínkou pro postup dle § 89 daňového řádu je existence konkrétní (dílní či jednotlivé) pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, jež musí být ve výzvě k odstranění pochybnosti dle odst. 2 posledně uvedeného ustanovení vyjádřena způsobem umožňujícím daňovému subjektu na ni adekvátně reagovat.

[20] Nejvyšší správní soud pak v této souvislosti ve shora citovaném usnesení rozšířeného senátu čj. 9 Afs 110/2007-102 zdůraznil, že taková pochybnost „nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřerených o skutkové důvody. V každém případě tedy 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, vůči němuž má být zahájeno vytykáací řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se příznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“ Jakkoli uvedené závěry vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k vytykáacímu řízení dle dříve platné právní úpravy, lze je bezpochyby zcela vztáhnout též na postup k odstranění pochybností dle současného daňového řádu.

[21] Stěžovatel ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 předně shrnul výši uskutečněných zdanitelných plnění a uplatněného odpočtu žalobkyně. Z těchto údajů zjistil rozdíl v základu daně ve výši 144 745 Kč a uvedl, že „[z] výše uvedeného je patrné, že přijatá zdanitelná plnění převyšují uskutečněná zdanitelná plnění. V návaznosti na rozbor údajů v předchozích zdaňovacích obdobích vyplývá, že hodnota přijatých zdanitelných plnění dlouhodobě převyšuje hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění (viz následující tabulka):

zdaňovací období	UZP	PZP
3/2014	0,- Kč	242 836,- Kč
4/2014	239 500,- Kč	280 680,- Kč
5/2014	535 656,- Kč	251 713,- Kč
6/2014	67 080,- Kč	96 842,- Kč
7/2014	175 278,- Kč	229 316,- Kč
8/2014	395 210,- Kč	539 955,- Kč
celkem	1 412 924,- Kč	1 641 342,- Kč
tj. rozdíl v základu daně 228 618,- Kč		

Na základě výše uvedených skutečností má správce daně pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění vykázaných na ř. 40 a 43 daňového přiznání za zdaňovací období měsíc srpen r. 2014.“ Dále stěžovatel ocitoval znění § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě 15 dnů předložila či navrhla důkazní prostředky

prokazující, že přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro uskutečňování plnění uvedených pod písmeny a) až e) posledně citovaného ustanovení.

[22] Z uvedeného plyne, že stěžovatel založil svou úvahu na „*dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu*“, ve smyslu shora citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 110/2007-102, byť období šesti sledovaných měsíců lze z pohledu dlouhodobosti považovat v nyní projednávané věci za takřka hraniční. Nelze totiž přehlédnout, že žalobkyně je měsíční plátce DPH, přičemž u takového plátce vznik nadměrného odpočtu ve vícero (i po sobě jdoucích) obdobích není ničím výjimečný. Přesto však Nejvyšší správní soud shledal, že stěžovatel požadavkům na konkrétnost výzvy k odstranění pochybností uvedeným v citovaném usnesení rozšířeného senátu, resp. konkrétnost pochybností vedoucích k jejímu vydání, dostál.

[23] Pro uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil závěru krajského soudu, dle něhož „*[p]oužitý institut postupu k odstranění pochybností se tak jeví v dané situaci jako nevhodný, neboť jeho účelem není komplexní kontrola účetnictví daňového subjektu. Od toho se odvíjí i následná nezákonná výzva k odstranění pochybností, která byla formulována příliš neurčitě.*“ Toto pochybení však – jak bude dále vysvětleno – nezakládá nezákonnost napadeného rozsudku a postačí proto odůvodnění krajského soudu v tomto směru korigovat.

III.B K zákonnosti postupu k odstranění pochybností jako celku

[24] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovatelově námitce, dle níž bez ohledu na zákonnost či nezákonnost výzvy nemohl být nezákonný celý postup k odstranění pochybností; to podle stěžovatele proto, že žalobkyně nevyvinula potřebnou součinnost.

[25] Tento argument obsahu spisu odporuje a obstát proto nemůže.

[26] I když Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu uznává, že výzva ze dne 24. 10. 2014 zákonně požadavky splňovala, stěžovatel postup k odstranění pochybností nezákonností zatížil, a to s ohledem na další specifický procesní vývoj v této věci. Není totiž možné přehlédnout, že žalobkyně na výzvu stěžovatele reagovala stížností, v níž podrobně popsala, jaké nedostatky ve výzvě stěžovatele spatřuje; zejména namítla, že výzva stěžovatele není opřena o dostatečně konkrétní pochybnost mimo jiné proto, že vychází z přehledu pouhých šesti měsíčních zdaňovacích období. Stížnost žalobkyně však stěžovatel s poukazem na její údajnou nepřijatelnost neprojednal (ke stejnému závěru dospělo i Odvolací finanční ředitelství), přestože se naopak o přípustný opravný prostředek proti výzvě k odstranění pochybností jedná.

[27] Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 40/2015-36, uvedl, že „*[v]ýzvu k odstranění pochybností lze považovat za postup správce daně ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, proto z tohoto důvodu nelze konstatovat nepřijatelnost stížnosti. Splněna je také další podmínka přípustnosti stížnosti, a to neexistence jiného opravného prostředku v rámci správního řízení. Za takový prostředek nelze považovat odvolání proti konečnému rozhodnutí o vyměření daně, neboť výsledkem postupu k odstranění pochybností nemusí být vždy vydání rozhodnutí. Navíc z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že některé postupy v rámci vyměřovacího řízení, jako je právě postup k odstranění pochybností, mají charakter samotného 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2012, čj. 2 Ans 15/2012 – 22, věc GLOBAL HOLDING). Stejně tak lze dovést, že ani ve správním (daňovém) řízení není třeba čekat, až bude po nezákonném postupu vydán platební výměr (bude-li vůbec vydán).*

pokračování

Nezákonnost postupu je možné napadat stížností, pokud zákon nepřipouští jiný prostředek ochrany.
Citované závěry jsou zcela aplikovatelné i v nyní projednávané věci.

[28] Žalobkyně tedy postupovala daňovým řádem předvídaným způsobem a nečinnost v souvislosti s výzvou k odstranění pochybností jí proto vytýkat nelze. Její stížnost byla dostatečně konkrétní a reagovala srozumitelně na obsah výzvy stěžovatele. Stěžovatel naopak pochybil tím, že stížnost žalobkyně neprojednal. Neprojednáním tak porušil jednu z klíčových zásad správy daní, kterou je požadavek zákonnosti a předvídatelnosti postupu orgánů veřejné moci vůči daňovému subjektu (§ 5 odst. 1 daňového řádu).

[29] Nelze souhlasit s postupem stěžovatele, který stížnost obsahující konkrétní výtky vůči výzvě pro údajnou nepřijatelnost nejprve (nezákonně) odmítl, načež poté – vzdor argumentům ve stížnosti uplatněným – tvrdil, že žalobkyně nevyvinula v průběhu postupu pro odstranění pochybností a před následnou daňovou kontrolou potřebnou součinnost. V kasační stížnosti k tomu na jedné straně v obecnosti přiléhavě uvedl, že „[v]ydanou výzvu bylo možno konkretizovat další komunikací“, právě tuto komunikaci však na straně druhé právě stěžovatel fakticky zmařil, neboť se podanou stížností vůbec nezabýval. Až absurdně pak vyznívá stěžovatelova výtka, že to byla právě žalobkyně, která podáním stížnosti zmařila dialog mezi účastníky tím, že nespolupracovala se správcem daně. Právě obsah stížnosti měl být pro žalovaného nejméně avízem k zahájení toho dialogu, po němž v kasační stížnosti volá.

[30] Krajský soud proto správně rozhodl tak, že postup k odstranění pochybností započatý výzvou ze dne 24. 10. 2014 představoval nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť jiný (efektivní) způsob ochrany žalované coby daňového subjektu vůči neprojednání její stížnosti právo neposkytuje. Nelze přitom ponechat na pouhé libovůli finančních úřadů, zda stížnost vůči výzvě k odstranění pochybností projednají či nikoli. Odkázat žalobkyni na ochranu poskytnutou v řízení o odvolání pak, podobně jako v případě nezákonné výzvy, nelze, neboť postup k odstranění pochybností nemusí ve vydání rozhodnutí ústít.

III.C K zákonnosti daňové kontroly

[31] Nedůvodná je též stěžovatelova námitka, dle níž nezákonnost postupu k odstranění pochybností nezakládá v nyní projednávané věci také nezákonnost následné daňové kontroly.

[32] Dle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu platí, že pokud správce v rámci postupu k odstranění pochybností *shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.*

[33] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností nezakládá nezákonnost následné daňové kontroly vždy. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 276/2014-43, uvedl, že „[n]ezákonnost výzvy k odstranění pochybností ani případná nezákonnost samotného postupu k odstranění pochybností nemají automaticky za následek nezákonnost jiného postupu, v projednávané věci daňové kontroly. Vždy je nutné zkoumat konkrétní okolnosti v té které věci.“

[34] Krajský soud správně dovodil, že daňovou kontrolu zahájenou dle § 90 odst. 3 daňového řádu, jakkoli jde o relativně samostatný postup správce daně, nelze zcela oddělit od předchozího postupu k odstranění pochybností, byť rozdílný okamžik počátku lhůty pro vrácení přeplatku, na nějž poukázal krajský soud, představuje v této souvislosti argumentaci spíše sekundární. O souvztažnosti uvedených postupů totiž svědčí především zákonné omezení rozsahu daňové

kontroly navazující na postup k odstranění pochybností pouze v rámci důvodů, pro něž správce daně považuje za potřebné pokračovat v dokazování.

[35] V nyní projednávané věci je přitom klíčové, že stěžovatel zahájil daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu protokolem ze dne 9. 2. 2015 pouze z toho důvodu, že žalobkyně údajně nevyvinula potřebnou součinnost k prokázání stěžovatelem zpochybňovaných skutečností v rámci postupu k jejich odstranění. Jak již však bylo shora uvedeno, žalobkyně v rámci tohoto postupu nečinná nebyla. Soud opět upozorňuje na specifickou situaci v této věci, zejména na obsah stížnosti, kterou nutno hodnotit jako racionální a srozumitelnou odpověď žalobkyně stěžovateli. Jediný důvod, pro který stěžovatel shledal potřebné provádět další dokazování a zahájit tedy daňovou kontrolu, tak má původ v jeho vlastním protizákonném postupu, kterým ignoroval právně relevantní podání žalobkyně. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že nezákonností v nyní projednávané věci byla zatížena i samotná daňová kontrola.

IV.

Závěr a náklady řízení

[36] Nedůvodnou kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[37] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, a žalobkyni dle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nevznikly, nemá ani jeden z nich dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 15. února 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu