



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

Winsor Trading s.r.o.,
se sídlem Sazovická 488/8, Praha 5,
zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8 – Karlín,

proti

žalovanému

Finanční úřad pro hlavní město Prahu,
Územní pracoviště pro Prahu 9,
se sídlem Drahobejlova 945/48, Praha 9,

o žalobě na určení, že daňová kontrola realizovaná Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územním pracovištěm pro Prahu 9, zahájená protokolem ze dne 24. 5. 2016, č. j. 4459829/2009-60565-110331, byla nezákonná,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 18 456 Kč a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Dne 19. 11. 2015 zahájil žalovaný (též jako „správce daně“) u žalobce postup k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), týkající se daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015. Důvodem zahájení uvedeného postupu byla skutečnost, že deklarované hodnoty dodání zboží do jiného členského státu a hodnoty přijatých plnění od tuzemských plátců dosahovaly vysokých hodnot.
2. Úředním záznamem o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 13. 4. 2016 oznámil správce daně žalobci, že mu nebude uznán nárok na odpočet daně v celkové výši 643 884 Kč z faktur přijatých od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. za nákup automobilů Audi R8 4.2 FSI quattro R tronic a Mercedes-Benz S 500 L, jelikož nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění od uvedené společnosti. Žalobce následně navrhl doplnění dokazování a žalovaný poté zahájil dne 24. 5. 2016 u žalobce daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu v rozsahu neprokázaného přijetí výše uvedených zdanitelných plnění od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. (dále též jen jako „daňová kontrola“).
3. Dne 9. 9. 2016 podal žalobce u Městského soudu v Praze (dále také jen „městský soud“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Domáhal se, aby městský soud určil, že postup k odstranění pochybností spočívající ve vydání výzvy ze dne 19. 11. 2015, byl nezákonný. Dále namítal nezákonnost daňové kontroly a navrhl, aby městský soud zakázal žalovanému v daňové kontrole pokračovat.
4. Žalobce namítl, že ve výzvě k odstranění pochybností žalovaný neuvedl konkrétní skutkové pochybnosti o správnosti a úplnosti daňového přiznání, omezil se pouze na konstatování, že přijatá a poskytnutá plnění dosahují vyšších hodnot. Na takto formulovanou výzvu nemohl žalobce jednoduše reagovat a pochybnosti odstranit. Žalovaný nadto požadoval předložení veškeré evidence dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Pokud byl postup k odstranění pochybností zahájen nezákonně, představuje nezákonný zásah rovněž daňová kontrola zahájená dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Jednotlivé úkony správce daně v daňovém řízení na sebe neododdělitelně navazují a nezákonnost jednoho úkonu tak způsobuje i nezákonnost navazujícího úkonu. Navíc ani nebyl fakticky vymezen rozsah daňové kontroly, když toto vymezení odkazuje na neodstraněné pochybnosti žalovaného, které nebyly konkretizovány.
5. Městský soud rozsudkem ze dne 17. 10. 2017, č. j. 8 A 161/2016 – 82, žalobě vyhověl. Deklaroval, že postup k odstranění pochybností (výrok I.) i daňová kontrola (výrok II.) jsou nezákonnými zásahy a zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole (výrok III.) a rozhodl o nákladech řízení (výrok IV.). Dospěl k závěru, že výzva k odstranění pochybností nebyla z hlediska specifikace pochybností správce daně dostatečně konkrétní, neboť jediným důvodem pro pochybnosti byla výška deklarovaných hodnot dodání zboží do jiného členského státu a hodnot přijatých zdanitelných plnění v příslušném měsíci.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Správce daně nic bližšího neuvedl a nijak své úvahy nepodložil. O nekonkrétnosti výzvy svědčí i obecně formulovaný požadavek správce daně na předložení evidence podle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, tj. fakticky požadavek na plošné předložení všech dokladů, bez specifikace konkrétního obchodu. Z předmětné výzvy se daňový subjekt nedozví nic o tom, odkud pochybnosti správce daně pocházejí, jaké jsou podstaty, co na daňovém přiznání, resp. na skutečnostech přiznaných žalobcem ohledně jeho daňové povinnosti je pochybné.

6. Městský soud konstatoval, že tyto důvody mají za následek i nezákonnost daňové kontroly. Z ust. § 90 odst. 3 daňového řádu vyplývá úzká spojitost mezi daňovou kontrolou zahájenou podle tohoto ustanovení a postupem k odstraňování pochybností. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Jestliže z předmětné výzvy a z dalšího postupu nebyl zřejmý rozsah pochybností správce daně, pak ani zahájená daňová kontrola nemůže být v souladu se zákonem. Jestliže je nezákonným postup k odstranění pochybností jako prvotní úkon, který byl v tomto procesu učiněn, je nezákonný i další úkon, který z něj vychází, plynule na něj navazuje, je jím vlastně podmíněn, je jím zapříčiněn a nelze jej tedy oddělit.
7. Žalovaný podal ve věci kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 2. 2018, č. j. 6 Afs 383/2017-26, tak že proti výroku I. napadeného rozsudku kasační stížnost zamítl, ve výrocih II. až IV. rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.
8. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem městského soudu, že výzva k odstranění pochybností ze dne 19. 11. 2015 je nezákonná, jelikož nevyjadřuje konkrétní skutkové pochybnosti, které stěžovateli v souvislosti s daňovým přiznáním žalobce k dani z přidané hodnoty vznikly. 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 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.* 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. Jinou otázkou ovšem je, zda tato skutečnost má bez dalšího za následek nezákonnost daňové kontroly, která byla následně se žalobcem zahájena dle § 90 odst. 3 daňového řádu.
9. Rozsudkem ze dne 15. 11. 2019, č. j. 8A 161/2016-141, městský soud v pořadí druhým rozsudkem rozhodl tak, že žalobu pokud jde o určení nezákonnosti daňové kontroly, zamítl (výrok I.), v rozsahu, jímž se žalobce domáhal zákazu pokračovat v daňové kontrole, rovněž zamítl (výrok II.) a žádnému z účastníků nepřiznal náhradu nákladů řízení (výrok III.) ke kasační stížnosti podané žalobcem nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.
10. V souladu s pokynem Nejvyššího správního soudu městský soud v Praze usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 8A 161/2016-170, poučil žalobce o možnosti změny žalobního petitu s ohledem na skutečnost, že daňová kontrola byla v mezidobí ukončena.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

11. Podáním ze dne 10. 3. 2020 vzal žalobce žalobu v rozsahu navrhovaného zákazu pokračování v daňové kontrole zpět a ve vztahu k daňové kontrole samotné, navrhl, aby soud připustil změnu žaloby a nadále bylo předmětem řízení určení, že daňová kontrola byla nezákonným zásahem.
12. Usnesením ze dne 20. 5. 2020, č. j. 8A 161/2016-197, Městský soud v Praze v souladu s návrhem žalobce a po vyjádření žalovaného ke změně návrhu rozhodl tak, že řízení zastavil v rozsahu, jimž se žalobce domáhal, aby soud Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu zakázal pokračovat v daňové kontrole zahájené protokolem ze dne 24. 5. 2016, č. j. 4459829/2009-60565-110331 (výrok I. usnesení) a dále připustil změnu žaloby tak, že předmětem řízení nadále bude určení, že daňová kontrola realizovaná Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územním pracovištěm pro Prahu 9, zahájená protokolem ze dne 24. 5. 2016, č. j. 4459829/2009-60565-110331, byla nezákonná (výrok II.)

II.

Posouzení žaloby.

13. Podanou žalobou ve znění jejího pozdějšího doplnění a změny se žalobce domáhá určení, že shora označená daňová kontrola byla nezákonným zásahem.
14. Jak uvedl, dne 5. 5. 2016 žalovaný vydal oznámení o provedení daňové kontroly pod č. j. 3969124/16/209-60565-110331, kterou stanovil termín zahájení daňové kontroly na den 24. 5. 2016. Daňová kontrola byla zahájena podle § 90 odst. 3 daňového řádu, v přímé návaznosti na proběhlý postup k odstranění pochybností (ohledně kterého již bylo pravomocně určeno, že šlo o nezákonný zásah).
15. Žalobce trvá na tom, že zatímco v případě zahájení daňové kontroly podle § 87 daňového řádu není správce daně při zahájení omezen prakticky žádnými povinnostmi, je v případě daňové kontroly zahájené podle § 90 odst. 3 daňového řádu přípustné pouze v rozsahu přetrvávajících pochybností a její zákonnost je přímo odvozena od zákonnosti předchozího postupu k odstranění pochybností.
16. Jelikož daňová kontrola byla zahájena v rozsahu neodstraněných pochybností žalovaného, a zároveň již bylo postaveno najisto, že pochybnosti žalovaného uvedené v prvotní výzvě k odstranění pochybností nebyly relevantní ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu, byli i zahájení daňové kontroly nezákonné, neboť chybělo vymezení jejího rozsahu.
17. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1Ans 10/2012-52, konstatoval, že pokud správce daně, který provádí postup k odstranění pochybností, zjistí, že správnost prověřovaných daňově relevantních skutečností je třeba ověřit časově i obsahově obsáhlejším dokazováním je povinen postupovat podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly proto nemohlo být nezákonným zásahem.
18. Jak se podává z oznámení o provedení daňové kontroly ze dne 5. 5. 2016, č. j. 3969124/16/209-60565-110331, správce daně oznámil žalobci provedení kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015. Správce daně sdělil žalobci, že nebyly odstraněny pochybnosti, které správci daně vznikly u podaného daňového přiznání. Po té, co byl žalobce seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností, navrhl žalobce pokračování dokazování návrh na provedení svědeckých výpovědí a souvisejících šetření, správce daně proto přistoupil k zahájení daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu.

19. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu, *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.*
20. „Je-li podán návrh na pokračování v dokazování, a správce daně jej shledá opodstatněným, zahájí správce daně v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu postupem stanoveným v § 87. V takovém případě pak postup k odstranění pochybností fakticky skončí a plynule přejde v tento jiný postup při správě daní. Daň bude pak vyměřena na základě výsledků daňové kontroly, při níž budou využita i zjištění z postupu k odstranění pochybností.“ [cit. § 78-90 Díl 2 Postupy při správě daní. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2020-6-11]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.]
21. V projednávané věci došlo k zákonem předvídané situaci, kdy postup k odstranění pochybností, nevedl k objasnění skutkového stavu, na základě kterého by správce daně vydal rozhodnutí o stanovení daně. Žalobce, po té co se se závěry správce daně seznámil, navrhl doplnění dokazování a správce daně za této situace nemohl postupovat jinak, než zahájit se žalobcem daňovou kontrolu. Jak vyplývá z citovaného zákonného ustanovení, daňovou kontrolu správce daně zahajuje v rozsahu důvodů, pro něž má být v dokazování pokračováno.
22. Skutečnost, že výzva k odstranění pochybností nebyla formulována konkrétně a bylo z tohoto důvodu nezákonná, nevede ještě k závěru, že nezákonná byla i následně vedená daňová kontrola. K tomuto závěru ostatně dospěl Nejvyšší správní soud v prvním, ve věci vydaném rozsudku, ze dne 14. 2. 2018, č. j. 6 Afs 383/2017-26, v němž uvedl: „nezákonnost postupu k odstranění pochybností bez dalšího nevylučuje následné zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu, pokud konkrétní okolnosti daného případu zahájení daňové kontroly ve vymezeném rozsahu odůvodňují.“
23. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyslovil pro zdejší soud závazný právní názor, a sice že: „stěžovatel (pozn. soudu žalovaný správce daně) vyjádřil konkrétní pochybnosti, které mu v průběhu daňového řízení vyvstaly a žalobce s těmito pochybnostmi seznámil (byť až v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností). Stěžovatel neměl za prokázané uskutečnění přijatého zdanitelného plnění – dodávky 2 osobních automobilů žalobci od společnosti LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o., které stěžovatel dokládal formálními doklady. Společnost LONGTOUCHE ENTERPRISE s.r.o. totiž v předmětném zdaňovacím období září 2015 v daňovém přiznání k DPH nepřiznala daň za žádné poskytnuté zdanitelné plnění v tuzemsku. V kontextu dané věci se jedná o zcela legitimní důvod pro další prověřování předmětného obchodního případu. Pokud žalobce tvrdí, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v souladu s údaji v daňovém přiznání, zcela logicky následně navrhl doplnění dokazování o výsledcích osob, které se měly daného obchodu zúčastnit.
24. Právě a jen v rozsahu konkrétních výše uvedených přijatých zdanitelných plnění zahájil stěžovatel u žalobce daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Není tedy pravdou, jak tvrdil žalobce v žalobě, že rozsah daňové kontroly nebyl vůbec vymezen. Jelikož se prověřování týká obchodů, ohledně nichž má žalovaný pochybnosti, nejedná se o exces v dokazování, ale jde o prověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.“

25. Městský soud v Praze konstatuje, že podle úředního záznamu o průběhu k odstranění pochybností ze dne 13. 4. 2016, č. j. správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal pravdivost a správnost údajů uvedených v daňovém přiznání k DPH za září 2015, týkající se faktur č. FPT 150047 za nákup automobilu Audi R8 4.2 FSI quattro R tronic, a č. FPT 150052 za nákup automobilu Mercedes Benz S500L a dále neprokázal přijetí zdanitelných plnění – dodání osobního automobilu Audi R8 4.2 FSI quattro R tronic, vin X do Německa.
26. Výše tohoto zdanitelného plnění byla předmětem postupu k odstranění pochybností a následně vedené daňové kontroly, přičemž daňová kontrola byla zahájena z důvodu nezbytnosti pokračování v dokazování v rozsahu týkajícím se právě těchto deklarovaných plnění.
27. Rozsah daňové kontroly byl vymezen. Jiné skutečnosti, pro které by daňová kontrola měla být zahájena nezákonně, soud neshledává a nejsou ostatně ani v žalobě uvedeny. Z tohoto důvodu byla žaloba ve znění její pozdější úpravy zamítnuta.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení.

28. O nákladech řízení rozhodl Městský soud v Praze podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého, *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*
29. Žalobce se domáhal celkem tří rozhodnutí, která musí být posuzována co do úspěchu věci samostatně.
30. Žalobce byl úspěšný v rozsahu, jímž se domáhal určení, že nezákonným byl postup k odstranění pochybností, za to mu náleží náhrada nákladů řízení a to zaplacený soudní poplatek 2 000 Kč, odměnu za právní zastoupení podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), (dále jen „vyhláška“). Podle § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky z tarifní hodnoty 50 000 Kč, činí výše odměny 3 100 Kč. Žalobci byla přiznána náhrada za čtyři úkony právní služby a to převzetí věci (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky), písemné podání ve věci, podání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky), účast při ústním jednání dne 17. 10. 2017 (§ 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky), a písemné podání – změnu žaloby ze dne 10. 3. 2020; dále 4 x náhrada paušálních výdajů podle § 13 odst. 4 vyhlášky 300 Kč a 21 % DPH. Celkem činí náklady řízení 18 456 Kč.
31. V rozsahu, kterým se žalobce domáhal určení, že daňová kontrola byla nezákonná byla žaloba zamítnuta. Procesně úspěšným účastníkem je zde žalovaný, kterému však náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly a proto jejich náhradu soud nepřiznal žádnému z účastníků.
32. Pokud jde o třetí žalobní petit – zákaz pokračovat v daňové kontrole, řízení bylo zastaveno pro zpětvzetí žaloby a rovněž v tomto případě nebyla náhrada nákladů přiznána žádnému z účastníků v souladu s § 60 odst. 3 s.ř.s.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. června 2020

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.