



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Olgy Stránské v právní věci

žalobkyně: **E. L. s. r. o.,**
IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena obchodní korporací Auditorská a daňová kancelář, s. r. o.,
vykonávající daňové poradenství,
se sídlem Vodičkova 41, Praha,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj,**
se sídlem Na Pankráci 17, 19, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Zásah žalovaného spočívající v provádění postupu k odstranění pochybností u žalobkyně ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017, který byl zahájen výzvou žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 4990774/17/2111-50523-202376, byl nezákonný.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 12 466,50 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně obchodní korporace Auditorská a daňová kancelář, s. r. o.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), která došla soudu dne 22. 12. 2017, domáhá ochrany před nezákonným zásahem. Žalobkyně uvedla, že žalovaný se u žalobkyně pokusil výzvou ze dne 20. 12. 2017, č. j. 4990774/17/2111-50523-202376, zahájit postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017. Výzva žalovaného však neobsahuje dostatečně specifikované konkrétní pochybnosti, postup k odstranění pochybností byl tak zahájen nezákonně. Žalobkyně uvedla, že výzva je konstrukčně identická s výzvou, kterou Krajský soud v Praze posuzoval v řízení vedeném pod sp. zn. 45 Af 28/2013, kdy označil zásah žalovaného za nezákonný. Žalovaný postupuje tak, že pouze slovně opíše údaje z přiznání a prohlásí vše za podezřelé a důvodné pro bližší prověřování, daňový řád však požaduje sdělení konkrétních pochybností a nikoliv pouze pochybností. Žalovaný neuvedl pochybnosti tak, aby žalobkyně mohla konkrétně a určitě odpovědět, neuvedl žádnou konkrétní pochybnost, proto byl postup k odstranění pochybností nezákonný. Od 1. 1. 2016 byl zaveden institut kontrolního hlášení, který zněkolikanásobil informovanost daňových orgánů o činnostech plátců daně z přidané hodnoty. Je povinností žalovaného z kontrolního hlášení žalobkyně a jejích obchodních partnerů vycházet, údaje z kontrolních hlášení mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná riziková spojení plátců. Pochybnosti ve výzvě se musí opírat o analýzu kontrolního hlášení. Žalovaný v okamžiku podání přiznání disponuje údaji umožňujícími mu sestavit celý dodavatelsko-odběratelský řetězec a odhalit daňový podvod či jiné nesprávné stanovení daně. Výzva v dané věci o takové analýze nesvědčí, pochybnosti nebyly ve výzvě označeny způsobem, jakým je žalovanému umožňuje formulovat kontrolní hlášení. Formálnost zahájení postupu k odstranění pochybností dokládá i sdělení úřední osoby žalovaného J. S., kterou žalobkyně kontaktovala a která uvedla, že měla za úkol výzvu sepsat, ale nerozumí jí. Zájemem žalovaného tak bylo jen zablokování vydání nadměrného odpočtu a nikoliv vážně míněné zahájení postupu k odstranění pochybností.
2. Na základě výše uvedených skutečností se žalobkyně domáhala toho, aby soud:
 - I. určil, že postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za říjen 2017 u žalobkyně provedený žalovaným byl nezákonný, a zakázal žalovanému, aby pokračoval v postupu k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za říjen 2017 u žalobkyně, *in eventum*
 - II. určil, že postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za říjen 2017 u žalobkyně provedený žalovaným byl nezákonný.
3. Podáním ze dne 22. 2. 2018 žalobkyně omezila svoji žalobu toliko na požadavek, aby soud deklaroval nezákonnost postupu k odstranění pochybností, neboť žalovaný v postupu k odstranění pochybností dále nepokračuje.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že nevidí smysl pokračování soudního projednávání věci za situace, kdy uznal nezákonnost postupu k odstranění pochybností, postup ukončil, vydal platební výměr a přiznal žalobkyni úrok z pozdě vráceného nadměrného odpočtu. Domáhá-li se žalobkyně vydání deklaratorního výroku pro případnou náhradu škody, je žalovaný toho názoru, že tento účel plní i sdělení žalovaného č. j. 644360/18/2111-50523-202376, jeho následné úkony ve vyměřovacím řízení a přiznání úroku z pozdě vráceného nadměrného odpočtu.

5. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení věci:
6. Žalobkyně podala dne 27. 11. 2017 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017. Téhož dne žalobkyně podala kontrolní hlášení podle § 101c a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).
7. Dne 20. 12. 2017 vydal žalovaný výzvu č. j. 4990774/17/2111-50523-202376, kterou žalobkyni vyzval k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání. Výzvu odůvodnil tím, že tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění na ř. 40, 41 a 43, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně, převyšuje hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění na ř. 20, 21 a 25, takže poměr uskutečněných plnění a přijatých zdanitelných plnění za dané období činí pouze 0,9177. Žalovanému vznikly pochybnosti, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a zda došlo k faktickému uskutečnění přijatých zdanitelných plnění, zda byla uskutečněna plátcem a zda byla nebo budou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti, dále zda byly splněny podmínky podstatné pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o dani z přijaté hodnoty a zda skutečně došlo k uskutečnění vykázaných zdanitelných plnění v režimu přenesení povinnosti podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty v deklarovaných hodnotách.
8. Žalobkyně v odpovědi na výzvu uvedla, že postup k odstranění pochybností nepovažuje za řádně zahájený, neboť výzva neobsahuje žádné konkrétní pochybnosti. Současně žalobkyně žalovaného informovala o podané žalobě.
9. Na to žalovaný žalobkyni sdělil, že postup k odstranění pochybností ukončuje, neboť dospěl k závěru, že výzva nesplňuje požadavky na ni kladené § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), protože je postup k odstranění pochybností nezákonný. Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 16. 2. 2018 žalovaný vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet za říjen 2017 v souladu s řádným daňovým tvrzením žalobkyně. Rozhodnutím ze dne 22. 2. 2018 žalovaný přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku ve výši 29 154 Kč, neboť nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017 byl žalobkyni poukázán až dne 21. 2. 2018.
10. V projednávané věci spatřovala žalobkyně nezákonný zásah do svých práv v provádění postupu k odstranění pochybností, neboť ve výzvě žalovaného, kterou byl tento postup zahájen, nebyla uvedena žádná konkrétní pochybnost, výzva byla toliko formálním úkonem směřujícím k zadržení nadměrného odpočtu žalobkyně. Nezákonnost postupu k odstranění pochybností se tedy odvíjí od nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností.
11. Soud dospěl k závěru, že žaloba byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 84 odst. 1 s. ř. s. a je přípustná. Soud nemohl v souladu s návrhem žalovaného zastavit řízení z důvodu uspokojení žalobkyně po podání žaloby dle § 62 odst. 4 ve spojení s § 47 písm. b) s. ř. s., neboť žalobkyně ve lhůtě stanovené soudem výslovně prohlásila, že postupem žalovaného nebyla uspokojena. Za této situace nebylo možné řízení zastavit (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 7. 2010, č. j. 3 Ads 148/2008-70, body 48 až 53). Řízení bylo zčásti zastaveno podle § 47 písm. a) s. ř. s. usnesením ze dne 9. 3. 2018, č. j. 45 Af 38/2017-32, a to v rozsahu, v němž žalobkyně navrhla, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v postupu k odstranění pochybností. Soud proto pokračoval v řízení pouze o zbývajících částí žalobního petitu, tedy návrhu žalobkyně na určení nezákonnosti postupu k odstranění pochybností. Z obsahu správního spisu i shodného tvrzení účastníků řízení

plyne, že po podání žaloby byl postup k odstranění pochybností ukončen. Ke dni rozhodování soudu o žalobě tak zásah již netrvá, netrvají ani jeho důsledky a nehrozí jeho opakování. Petit na určení nezákonnosti zásahu odpovídá tomuto skutkovému stavu. Soud vycházel při posuzování žaloby ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (§ 87 odst. 1 část věty za středníkem s. ř. s.) a rozhodl o žalobě bez jednání, neboť oba účastníci s tím vyjádřili výslovný souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

12. Podle § 82 s. ř. s. se může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.

13. V návaznosti na citovanou právní úpravu Krajský soud v Praze připomíná, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65 (č. 603/2005 Sb. NSS) *„je ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž "zásah" v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování "zásahu" (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“* Poslední z uvedených podmínek byla v důsledku novely soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb. rozšířena v tom smyslu, že domáhat se lze i určení toho, že zásah byl nezákonný, jako je tomu v právě projednávané věci.
14. Podle § 89 odst. 1 a 2 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. 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.
15. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je cílem postupu k odstranění pochybností neodkladně prověřit daňové tvrzení daňového subjektu předtím, než dojde ke stanovení daně, aby byla daňová povinnost zjištěna a vyměřena ve správné výši. Postup k odstranění pochybností je ucelený soubor úkonů správce daně, který slouží k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, vzniknou-li pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti tvrzení daňového subjektu. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, v tomto

duchu jej k tomu vyzve (viz zejména rozsudky NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, a ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61).

16. Nejvyšší správní soud dovedl, že mantinely postupu k odstranění pochybností jsou vymezeny ustanoveními § 89 odst. 1, § 90 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Citovaná ustanovení upravují použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností z důvodu nutnosti zdokonalit obdobný institut, kterým podle předchozí úpravy bylo vytýkácí řízení (srov. § 43 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) a který oproti současné úpravě postupu k odstranění pochybností postrádal především požadavek dostatečné konkretizace výzvy k odstranění pochybností, dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkácího řízení. Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce. Tato nová, upřesňující pravidla mají svůj význam i z hlediska vztahu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Postup k odstranění pochybností slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně, tedy k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem (rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, bod 15).
17. Žalovaný zvolil k prověření správnosti řádného daňového tvrzení žalobkyně postup k odstranění pochybností, který je na rozdíl od daňové kontroly určen k odstranění zcela konkrétních pochybností. Ty je přitom správce daně povinen vymezit již ve výzvě, kterou se tento postup vymezuje, jak plyne z § 89 odst. 2 daňového řádu.
18. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 Afs 324/2017-28, shrnul dosavadní judikaturu týkající se požadavků kladených na výzvu k odstranění pochybností takto: *„Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je třeba posoudit v intencích usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení podle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkácího řízení (resp. postupu k odstranění pochybností). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytýkácího řízení nejsou dány. Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochyboval o tvrzeních daňového subjektu, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě náhodného výběru či dokonce na základě libovůle. Konkrétní požadavky na výzvu upřesnila navazující judikatura (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, či ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015-41). Z citované judikatury mj. plyne, že pochybnost správce daně nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. 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 sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“

19. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku posuzoval případ, v němž byly pochybnosti správce daně ve výzvě k odstranění pochybností vymezeny tak, že tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění významně převýšila hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění. Takto vymezené pochybnosti vyhodnotil jako nedostatečně konkrétní (viz bod 19 cit. rozsudku). V nyní posuzované věci byly pochybnosti žalovaného vyjádřeny ve výzvě ze dne 20. 12. 2017 shodným způsobem, tedy rovněž se opírají pouze o to, že hodnota zdanitelných plnění přijatých ve zdaňovacím období říjen 2017 převyšuje hodnotu poskytnutých plnění. Číselné vyjádření tohoto poměru (0,9177) není výrazem žádné analýzy opřené o skutkové důvody, ale pouhým výsledkem početní operace. Pochybnosti vyjádřené žalovaným ve výzvě zasahují všechna zdanitelná plnění přijatá nebo poskytnutá žalobkyní, přičemž pochybnosti jsou vyjádřeny ve vztahu ke všem právním aspektům relevantním pro stanovení daňové povinnosti. Na takto paušálně formulovanou výzvu opírající se o zcela obecnou pochybnost žalovaného nemohla žalobkyně řádně reagovat. Výzva nesplňuje obsahové požadavky stanovené § 89 odst. 2 daňového řádu. Postup k odstranění pochybností zahájený výzvou, která neobsahuje zákonem stanovené obsahové náležitosti klíčové pro další vedení tohoto postupu a jeho výsledek (hrozba vyměření daně dle pomůcek), byl nezákonný. O splnění dalších podmínek pro vyslovení nezákonnosti zásahu uvedených v bodě 13 tohoto rozsudku není pochyb.
20. Soud shledal žalobu důvodnou a na základě § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že zásah žalovaného spočívající v provádění postupu k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017, byl nezákonný.
21. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení plně procesně úspěšná, náleží jí proto náhrada nákladů řízení. Tyto náklady zahrnují náklady na zastoupení žalobkyně obchodní korporací vykonávající daňové poradenství, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Zástupkyně žalobkyně provedla v řízení dva účelné úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení a jedno písemné podání soudu (žaloba) – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. b) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif)] po 3 100 Kč a jeden účelný úkon právní služby [sepis podání ze dne 22. 2. 2018 (částečné zpětvzetí žaloby) – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 2 a 3 advokátního tarifu] po 1 550 Kč; odměna za zastoupení tak činí celkem 7 750 Kč. K této částce byla přičtena paušální částka jako náhrada hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Tato částka byla dále navýšena o 1 816,50 Kč představující daň z přidané hodnoty, jíž je zástupkyně žalobkyně plátcem, a o soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 12 466,50 Kč je žalovaný povinen uhradit dle § 149 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 je 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 6. června 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu