



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Štěpána Výborného a Jana Kratochvíla v právní věci žalobce: **AM**, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Praha 5, Sluneční nám. 14, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

- I. Postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 2. 5. 2018, č.j. 4160594/18/2002-51522-107666, vydanou Finančním úřadem pro hlavní město Prahu byl nezákonný.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 342 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

Žalobce se podanou žalobou domáhal vyslovení nezákonnosti postupu k odstranění pochybností, který zahájil Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) výzvou ze dne 2. 5. 2018, č. j. 4160594/18/2002-51522-107666 (dále také jen „výzva k odstranění pochybností ze dne 2. 5. 2018“).

Ze správního spisu k dané věci vyplynulo, že dne 27. 3. 2018 žalobce podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017, v němž na řádku 74 vyčíslil daň ve výši

341 527 Kč. Tétož dne podal žádost o vrácení přeplatku ve výši 433 626 Kč, který vznikl po započtení sražených záloh na daň ve výši 775 153 Kč na úhradu daňové povinnosti vyčíslené v daňovém přiznání.

Žalovaný následně vyhotovil konkludentní platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2017 č. j. 3589927/18/2002-51522-107666 (dále jen „konkludentní platební výměr“) dle § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Platební výměr nabyl právní moci poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, tedy dne 3. 4. 2018, a k tomuto dni vznikl na osobním daňovém účtu přeplatek ve výši vyčíslené v daňovém přiznání (433 626 Kč).

Při následné kontrole daňového přiznání a přiloženého „Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ od tuzemského zaměstnavatele vznikly žalovanému pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Z toho důvodu žalovaný konkludentní platební výměr v Automatizovaném daňovém informačním systému (dále jen „ADIS“) zrušil a dne 2. 5. 2018 vydal výzvu k odstranění pochybností. Žalovaný ve výzvě sdělil, že mu vznikly pochybnosti o pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání, neboť nebylo prokázáno, že část příjmů vyplacená tuzemským zaměstnavatelem měla svůj zdroj mimo území České republiky a současně že tato část příjmů podléhala v zahraničí zdanění.

Žalobce v reakci na výzvu dne 15. 5. 2018 sdělil, že je německým daňovým rezidentem, což doložil potvrzením o daňovém domicilu vydaným německým daňovým úřadem, a dále předložil potvrzení o rozsahu výkonu závislé činnosti v České republice a cestovní kalendář za zdaňovací období 2017. Z uvedených dokladů žalovaný zjistil, že zaměstnavatel žalobce měl nejpozději dne 20. 3. 2018 (tedy ve lhůtě pro podání vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2017) k dispozici potřebné informace o správném stanovení základu daně pro stanovení výše zálohy podle § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a přesto ponechal sražené zálohy na daň v nesprávné výši a žalobci přeplatek nevrátil. V takové situaci nelze požadovat vrácení přeplatku prostřednictvím daňového přiznání.

Dne 4. 6. 2018 vydal žalovaný rozhodnutí o přeplatku č. j. 5005242/18/2002-51522-107666, jímž žalobcově žádosti o vrácení přeplatku nevyhověl. Dne 27. 6. 2018 vydal žalovaný platební výměr č. j. 5524082/18/2002-51522-107666, kterým stanovil daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob za rok 2017 ve výši 775 027 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru a proti rozhodnutí o přeplatku se žalobce odvolal.

II. Podání účastníků řízení

Žalobce v žalobě nejprve odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, dle něhož stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který by bylo nutné vyčerpat před podáním žaloby.

Dále zdůrazňuje, že žalovaný byl podle § 89 odst. 1 daňového řádu oprávněn zahájit postup k odstranění pochybností jen v případě, že daň dosud nevyměřil. Smyslem postupu k odstranění pochybností je totiž odstranit překážky, které brání správci daně ve stanovení

daně, a umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k pochybnostem správce daně, doplnit neúplné údaje a nejasnosti vysvětlit. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 10. 2017, č. j. 9 Af 51/2014-57, a Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45. V daném případě správce daně vydal konkludentní platební výměr, který však následně zrušil vynulováním v systému ADIS. Žalobce namítá, že se jedná o zcela neprocesní úkon, k němuž správce daně nebyl oprávněn. Správce daně může platební výměr zrušit pouze tehdy, když v autoremeduře vyhoví odvolání daňového subjektu, což však v tomto případě nenastalo. Žalobce proto namítá, že jeho daň z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2017 byla stanovena konkludentním platebním výměrem a zahájení postupu k odstranění pochybností bránila překážka věci rozhodnuté.

Ohledně formulace petitu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51, a usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102. S ohledem na závěry učiněné Nejvyšším správním soudem označuje za nezákonný zásah celý postup k odstranění pochybností, neboť v daném případě nebyly splněny zákonné předpoklady pro jeho zahájení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě cituje z důvodové zprávy k § 140 odst. 1 a § 89 daňového řádu, z níž je zřejmé, že postup k odstranění pochybností je možné zahájit pouze v případě, že daň dosud nebyla vyměřena. Vzhledem k tomu, že v řešené věci byl postup k odstranění pochybností zahájen až po vydání konkludentního platebního výměru, správce daně postupoval nezákonně. Na této skutečnosti nic nemění, že správce daně konkludentní platební výměr zrušil v systému ADIS, neboť se jednalo o nestandardní postup. Pokud správce daně dospěl k závěru, že daňová povinnost byla konkludentním platebním výměrem stanovena v nesprávné výši, měl ke správnému stanovení daně využít zákonné prostředky.

III. Argumentace účastníků řízení při jednání

Žalobce při jednání setrval na dříve předestřené argumentaci, svůj návrh pouze upravil v tom směru, že požaduje deklaraci nezákonnosti již ukončeného zásahu.

Žalovaný též odkázal na svá předchozí vyjádření a uznal své pochybení.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

Dle § 82 s. ř. s. „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, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný“.

Dle § 85 s. ř. s. „žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný“.

Dle § 140 odst. 1 daňového řádu „neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené

daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu“.

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“.

Klíčovou otázkou je v daném případě posouzení, zda byl postup k odstranění pochybností nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Důvod nezákonnosti žalobce spatřuje ve skutečnosti, že výzva k odstranění pochybností ze dne 2. 5. 2018 byla vydána až po konkludentním vyměření daně dle 140 odst. 1 daňového řádu.

Postup k odstranění pochybností je ucelený soubor úkonů, jež správce daně fakultativně využívá v rámci nalézacího řízení. Slouží zejména k ověření, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. 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 rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61). Cílem postupu k odstranění pochybností je stejně jak i u ostatních postupů při správě daní (viz vyhledávací činnost správce daně, místní šetření a daňovou kontrolu) přispět k zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši.

Z uvedeného je pak zřejmé, že postup k odstranění pochybností má své místo pouze v případě, že daňová povinnost dosud nebyla vyměřena. Postup k odstranění pochybností lze totiž aplikovat pouze za situace, kdy správce daně v rámci řízení zahájeného podáním daňového přiznání pochybuje o údajích v něm obsažených a své pochybnosti sdělí daňovému subjektu před stanovením daně. Z daného pak logicky vyplývá, že daň nemůže být konkludentně stanovena v případě existujících pochybností správce daně, jak ostatně výslovně stanoví § 140 odst. 1, věta druhá daňového řádu. Pokud však daňový subjekt podá daňové přiznání, správce daně údaje v něm uvedené akceptuje a vydá platební výměr, byť konkludentní, postup k odstranění pochybností již nelze vést, neboť jeho zahájení brání překážka věci rozhodnuté (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 10. 2017, č. j. 9 Af 51/2014-57).

V nyní řešené věci je mezi stranami nesporné, že správce daně vydal dne 3. 4. 2018 konkludentní platební výměr, který následně zrušil v systému ADIS, neboť mu vznikly pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, a výzvou ze dne 2. 5. 2018 zahájil postup k odstranění pochybností. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že konkludentní platební výměr nebyl zrušen řádným procesním postupem, ale toliko „vynulováním“ v systému ADIS. Ve světle výše uvedeného proto soud nezbyvá než uzavřít, že postup žalovaného byl nezákonný, neboť zahájení postupu k odstranění pochybností bránilo pravomocné vyměření daně konkludentním platebním výměrem.

Tímto postupem byl žalobce zkrácen na svých veřejných subjektivních právech ve smyslu § 82 s. ř. s., a to zcela v intencích závěrů Nejvyššího správního soudu vyjádřených v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, dle nichž „*subjektivním veřejným*

právem žalobkyně, které bylo dotčeno, je právo na to, aby nebyla ve své autonomii omezována kroky správního orgánu jinak, než jak stanoví zákon. Daňový subjekt má tedy proti správci daně právo na to, aby správce daně využíval postupu k odstranění pochybností k účelům, ke kterým tento procesní instrument slouží. Správce daně nesmí svévolně zaměřovat jednotlivé procesní instituty s procesními instituty jinými. Tato úvaha je v samotném základu demokratického právního státu, který je založen na vázanosti státních orgánů zákonem a jen na takových zásadách do sféry fyzických a právnických osob, které stanoví zákon“. Ačkoliv se v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud zabýval otázkou aplikace institutů postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly, zde vyslovené závěry je možno uplatnit i v nyní řešeném případě. Pochybení žalovaného lze spatřovat v nezákonném zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností, tedy v postupu v rozporu se zákonem a potažmo v rozporu se zásadou legality. Žalovaný se nedržel v mezích zákonem předpokládané procedury a postup k odstranění pochybností využil způsobem, který daňový řád neumožňuje. Tímto zkrátil žalobcovo veřejné subjektivní právo na to, aby nebyl ve své autonomii omezován kroky správního orgánu jinak, než jak stanoví zákon.

Vzhledem k tomu, že žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností za situace, kdy k tomu dle zákona nebyl vůbec oprávněn, žalobce nepochybil, když za nezákonný zásah označil celý postup k odstranění pochybností. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu sice obecně platí, že nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy. Nezákonnost postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly ve svém celku však typicky bude založena tím, že „vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51). Z toho důvodu soud rozhodl, jak uvedeno ve výroku I tohoto rozsudku.

V. Závěr

Žalobce se svými námitkami tedy uspěl; městský soud proto podle § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 2. 5. 2018, č. j. 4160594/18/2002-51522-107666, vydanou Finančním úřadem pro hlavní město Prahu byl nezákonný.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000 Kč a z odměny advokáta za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na jednání) po 3100 Kč podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif), včetně náhrady hotových výdajů (3 x 300 Kč) podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, a odměna se tak zvyšuje o částku 2 142 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů. Celkem tedy žalobci náleží (2 000 + 9 300 + 900 + 2 142 =) 14 342 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u

Shodu s prvopisem potvrzuje: T. K.

Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost 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.

V Praze dne 5. 12. 2018

JUDr. Karla Cháberová v. r.
předsedkyně senátu