



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Olgy Stránské a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **D. H. s. r. o.**
sídlem F. Č., L.
zastoupeného advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 34/466, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, 140 21 Praha 4
o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 20. 11. 2017 se žalobce domáhal deklarace nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v nezákonném postupu k odstranění pochybností, zahájeném výzvou žalovaného ze dne 16. 2. 2017, č. j. 686742/17/2110-52522-203443, k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období 4. čtvrtletí roku 2016.
2. Žalobce předně namítl, že odůvodnění výzvy k odstranění pochybností není správné, protože za předmětné zdaňovací období se hodnota přijatých zdanitelných plnění od

tuzemských plátců nijak neodlišovala od předchozích zdaňovacích období. Dle žalobce věcnou nesprávnost těchto svých tvrzení žalovaný sám potvrdil ve svém vyrozumění ze dne 28. 7. 2017, v němž teprve na základě stížnosti žalobce tuto nesprávnost po již proběhnuvším postupu k odstranění pochybností napravil. S názorem žalovaného v uvedeném sdělení, že se jednalo o pouhou formální chybu, která nezákonnost výzvy nezpůsobuje, však žalobce nesouhlasí, protože podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších přepisů (dále jen „daňový řád“) je povinností žalovaného zejména náležité vtělení pochybností do výzvy k odstranění pochybností. V předmětném případě ale žalovaný sám přiznal, že této své povinnosti nedostál, neboť jako svoji konkrétní pochybnost uvádí údaj z daňového přiznání žalobce, který nebyl v souladu se skutečností, přičemž po daňových subjektech nelze požadovat, aby tvrzení správce daně ve výzvách k odstranění pochybností ověřovali, prověřovali svá daňová přiznání za několik zdaňovacích období zpětně a dohledávali, jaké údaje z daňového přiznání měl správce daně vlastně na mysli. Na základě uvedeného má žalobce za to, že ve výzvě k odstranění pochybností není uveden správný skutkový stav, a tudíž se nemůže jednat o výzvu zákonnou.

3. Žalobce dále namítl, že žalovaným sdělená pochybnost, že „*hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců značně převýšila hodnotu vykazovanou v předchozích zdaňovacích obdobích, správce daně má pochybnosti o tom, zda byla deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijata a zda byl u těchto přijatých plnění uplatněn odpočet daně v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zejména zda byla či budou tato přijatá plnění použita k Vaší ekonomické činnosti*“, nedosahuje kvalit konkrétního vymezení pochybností, které požaduje § 89 odst. 1 daňového řádu, aby mohla být výzvou zákonnou. Na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném k 31. 12. 2010, podle nějž bylo možné postup k odstranění pochybností (dále jen „postup“) zahájit i v případě, že správce daně disponoval „pouze“ pochybnostmi, vyžaduje daňový řád pochybnost konkrétní. Za tu však dle mínění žalobce nelze považovat pochybnost, že určitá hodnota vykázaná v daňovém přiznání se odlišuje od hodnoty vykázané dříve, a proto pokládá postup žalovaného za nezákonný. V tomto ohledu žalobce poukázal na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58, že „[n]aopak sdělení správce daně, že důvodem pro vydání výzvy je příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na určitém řádku, nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti údaje uvedeného na tomto řádku daňového přiznání. Také požadavek na předložení celé evidence vedené podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a daňových dokladů vztahujících se nejen k přijatým zdanitelným plněním, ale také k poskytnutým zdanitelným plněním (které nemají k danému řádku daňového přiznání přímý vztah), nasvědčoval závěru, že výzvy nebyly založeny na pochybnostech podložených konkrétními skutkovými okolnostmi. Správce daně pochybil, pokud si nechal předložit účetnictví daňového subjektu v plném rozsahu, aniž by sdělil, k jakým obchodním případům či účetním skutečnostem se jeho pochybnosti vztahují a na jakých skutkových okolnostech či poznatcích spočívají. Soud vytkl správci daně, že si při vytýkacím řízení počínal jako při daňové kontrole, tj. vyhledával případy, které jsou z hlediska daňového chybně deklarované. Zjištěné skutečnosti tak nasvědčovaly závěru, že správce daně zahájí vytýkací řízení jen proto, že stěžovatelka nárokovala vyplacení vysokého nadměrného odpočtu. Ze správního spisu totiž nevyplývalo, že by správce daně měl před vydáním výzev jakékoliv relevantnější poznatky o podnikatelské činnosti daňového subjektu. Soud uzavřel, že za popsané

situace bylo vytykáací řízení zahájeno v rozporu se zákonem (rozsudek čj. 1 Afs 105/2012-37, jehož se dovolával stěžovatel již v žalobě).“ Dále žalobce poukázal na metodickou pomůcku vydanou Generálním finančním ředitelstvím dne 8. 1. 2015 (dále jen „metodická pomůcka“), kde je řečeno: „[k]onkrétní pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Postačí, přijde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky (např. z místních šetření) 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 zahájen postup k odstranění pochybností, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat.“ Žalovaný přitom neměl jinou pochybnost, než samotný údaj z řádku č. 40 daňového přiznání žalobce, přičemž podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102: „[v]e výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“

4. K tomu žalobce dále namítl, že žalovaný ve výzvě nijak neupřesnil, se kterými předchozími zdaňovacími obdobími tyto hodnoty poměřoval, a jeho subjektivní pocit, že přijatá plnění dříve vykázané hodnoty značně převýšilo, je zcela neurčitý. Proto považuje žalobce výzvu za zcela nepřezkoumatelnou.
5. Žalobce dále namítl, že žalovaný před vydáním výzvy neprováděl žádnou vyhledávací činnost, na základě které by opřel svou výzvu o konkrétní pochybnosti, a jediným důvodem pro vydání výzvy byly vyšší investice žalobce do penzionu, který provozuje. V těchto případech však výzvu k odstranění pochybností správce daně vydat nemůže. Judikatura dovodila, že pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu může být analýza daňové povinnosti daňového subjektu. Takovou analýzou ovšem není pouhé konstatování, že v předmětném zdaňovacím období daňový subjekt „pouze“ přijal vyšší plnění, z nichž následně uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).
6. Žalobce v této souvislosti doplnil, že žalovaný měl v souladu se zásadou šetření práv dle § 5 odst. 3 daňového řádu využít dílčích postupů při správě daní (vysvětlení, místní šetření, vyžádání bankovního výpisu, vyžádání informací od dodavatelů žalobce), kterými mohl ověřit, o jaká plnění se jedná, namísto okamžitého zahájení postupu k odstranění pochybností.
7. Mimo výše uvedeného žalobce rovněž namítl, že absence jakýchkoli konkrétních pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu má za následek, že správce daně po daňových subjektech vyžaduje k odstranění pochybností předložení veškerých relevantních podkladů ve vztahu k celému zdaňovacímu období a nevztahuje svůj požadavek pouze na konkrétní smluvní dokumentaci k dílčí obchodní transakci, což je v rozporu s § 89 odst. 2 daňového řádu i s metodickou pomůckou, která konstatuje: „[v]ýzva dle § 89 odst. 1 daňového řádu musí být založena na konkrétních poznatcích správce daně a

musí obsahovat konkrétní pochybnosti či skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených tak, aby umožnila daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků tak, aby tyto pochybnosti mohly být odpovědí daňového subjektu odstraněny (viz § 89 odst. 2 daňového řádu)“. Výzva tedy musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná. Pokud je výzva nejasná, nesrozumitelná či nekonkrétní, znamená to, že správce daně neumožnil daňovému subjektu řádně odstranit vzniklé pochybnosti a že takové pochybení správce daně zpochybňuje jeho následně vydané rozhodnutí o stanovení daně. Z uvedeného tedy mimo jiné též vyplývá, že konkrétní pochybnosti musí být uvedeny ve výroku výzvy; nestačí, pokud jsou součástí spisu vedeného správcem daně, jak konstatuje metodická pomůcka: „[v]e výroku výzvy musí správce daně uvést, zda má pochybnost „o správnosti“ nebo „o průkaznosti“ nebo „o úplnosti“ nebo „o pravdivosti“ (nebo se jedná o více z těchto „variant“) a v čem spočívají, tedy odůvodnit samostatně tu kterou pochybnost. Nelze mít ve výroku vyjmenovány (tzv. opsány ze zákona) všechny čtyři tyto „varianty“ a ve skutečnosti se zabývat pouze jednou z nich. Též nelze do výroku pouze opsat znění § 89 odst. 1 daňového řádu s tím, že konkrétní pochybnosti budou vyjmenovány až v odůvodnění výzvy.“.

8. V této souvislosti žalobce namítl, že je podle § 89 odst. 2 daňového řádu správce daně povinen ve výzvě své pochybnosti formulovat způsobem umožňujícím daňovému subjektu tyto konkrétní pochybnosti rozptýlit a předložit k nim důkazní prostředky. V předmětném případě žalovaný vyzval k doložení „daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním uvedeného období“, a tudíž je dle žalobce předmětná výzva ve smyslu § 89 odst. 2 daňového řádu nezákonná, protože výzva k předložení daňových dokladů ve vztahu ke všem přijatým zdanitelným plněním za celé zdaňovací období nejen že potvrzuje, že správce daně žádnými dílčími konkrétními pochybnostmi nedisponoval, ale především neumožňuje daňovému subjektu pochybnosti odstranit.
9. Žalobce dále namítl, že nesouhlasí s názorem Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“) ve vyrozumění, že pokud žalobce na výzvu reagoval, byla případná nezákonnost výzvy k odstranění pochybností zhojena, ani s názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-123, na který OFŘ ve vyrozumění odkázalo, neboť dle jeho mínění popírají samotný účel soudní ochrany před akty veřejné správy. Podle žalobce nelze po daňových subjektech spravedlivě požadovat, aby v případě, že jsou přesvědčeni o nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu, na tuto výzvu nijak nereagovali, a nechali tak správce daně vyměřit daňovou povinnost dle pomůcek, respektive reakcí na výzvu k odstranění pochybností zhojili ve smyslu uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu nezákonnost výzvy v následném postupu k odstranění pochybností, a vyloučili tak možnost výzvu soudem prohlásit za nezákonný zásah. Takovým postupem by daňovému subjektu bylo odpíráno jeho základní právo na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a právo na soudní přezkum rozhodnutí orgánu veřejné správy dle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, přičemž je irrelevantní, že se v předmětném případě nejedná o rozhodnutí správního orgánu v pravém slova smyslu.
10. Žalobce je nadto přesvědčen, že výzva k odstranění pochybností je úkon, u nějž je vyloučeno jakési dodatečné zhojení nezákonnosti (konvalidace), protože podle zásady presumpce správnosti aktů veřejné správy je veřejnoprávní akt (v tomto případě výzva k

odstranění pochybností) považován za formálně i obsahově správný až do okamžiku, než je zákonem předvídaným způsobem stanoveno jinak, a tudíž chování daňového subjektu podle výzvy nelze označit za konvalidační úkon. Je dle žalobce otázkou, zda je tento institut v oblasti veřejného práva přípustný, neboť dle odborné literatury v současném pozitivním právu nemá konvalidace veřejnoprávních aktů oporu.

11. Žalobce v této souvislosti namítl, že výše uvedený výklad OFŘ je v rozporu se zásadou zákazu sebeobviňování, která platí i v daňovém právu, jelikož daňový subjekt je nucen správci daně k odstranění nijak neupřesněných (a tedy fakticky neexistujících) pochybností předložit veškeré účetní doklady ve vztahu ke kontrolovanému zdaňovacímu období. Zatímco takto může postupovat správce daně například u daňové kontroly, v případě postupu k odstranění pochybností je takový postup vyloučen, jelikož tento postup opravňuje správce daně toliko k získání podkladů ve vztahu k oněm konkrétním pochybnostem. Postup k odstranění pochybností nemůže zahrnovat celé zdaňovací období, a tedy správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat předložení podkladů ve vztahu k celému zdaňovacímu období.
12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně shrnul skutkový stav. Dne 16. 2. 2017 vydal výzvu k odstranění pochybností o přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2016, které vycházely z toho, že hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců značně převýšila hodnotu vykazovanou v předchozích zdaňovacích obdobích. Žalovaný měl pochybnost o tom, zda deklarovaná zdanitelná plnění byla skutečně přijata a zda byl z těchto přijatých plnění uplatněn odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2016, zejména zda byla či budou tato přijatá plnění použita k ekonomické činnosti. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 3. 3. 2017, ve kterém předložil přijaté faktury a smlouvy uzavřené s obchodními partnery. Písemností ze dne 16. 6. 2017 doručenou téhož dne sdělil žalovaný žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu s ohledem na to, že nedošlo k odstranění pochybností specifikovaných ve výzvě ze dne 16. 2. 2017. Dne 26. 6. 2017 požádal žalobce o prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledku postupu k odstranění pochybností, čemuž žalovaný vyhověl a lhůtu prodloužil do dne 24. 7. 2017. Podáním ze dne 24. 7. 2017 žalobce navrhl pokračovat v dokazování a předložil návrh na provedení důkazních prostředků. Téhož dne podal stížnost. Sdělením ze dne 1. 8. 2017 žalovaný oznámil žalobci, že akceptoval návrh na pokračování v dokazování, a sdělil mu, kdy bude zahájena daňová kontrola. Písemností ze dne 28. 7. 2017 byl žalobce seznámen s výsledkem šetření jeho stížnosti. Žalovaný shledal stížnost částečně důvodnou, neboť ve výzvě bylo nesprávně uvedeno, že hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců značně převýšila hodnotu vykazovanou v předchozích zdaňovacích obdobích. Z dalšího textu výzvy vyplývá, že pochybnosti se týkaly celkové výše přijatých plnění. Žalobce požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Odvolací finanční ředitelství písemností ze dne 21. 9. 2017 shledalo žádost nedůvodnou.
13. K vlastním námitkám žalobce, že výzva k odstranění pochybností je nesprávně odůvodněna, neobsahuje konkrétní pochybnosti a je založena na nesprávném skutkovém stavu, na základě čehož se domáhal vyslovení nezákonnosti postupu k odstranění pochybností, žalovaný uvedl, že postup k odstranění pochybností byl zahájen shora uvedenou výzvou a ukončen podle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu tím, že žalovaný sdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností, a to dne 16. 6. 2017. Žalobce

podal stížnost podle § 261 daňového řádu dne 24. 7. 2017, tedy po skončení postupu k odstranění pochybností. Podle žalovaného je smyslem stížnosti náprava nesprávného postupu správce daně, a tudíž její podání má smysl pouze, pokud je podána před ukončením postupu. Po skončení postupu je stížnost bezpředmětná. V tomto ohledu žalovaný dodal, že na tuto skutečnost nemá žádný vliv, že stížnost prošetřil a shledal ji částečně důvodnou.

14. Žalovaný z formulace petitu dovodil, že se žalobce domáhá vydání deklaratorního rozhodnutí soudu o určení, že zásah spočívající v postupu k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem, protože žalobce použil přítomný čas, i když postup k odstranění pochybností již neprobíhá. Stížnost však jako opravný prostředek nemohla mít žádný vliv na možnost nápravy tvrzené nezákonnosti výzvy a tím i postupu k odstranění pochybností, neboť byla podána až po jeho skončení. Totéž se týká i žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Vzhledem k tomu, že podání stížnosti bylo bezpředmětné, nemůže mít podání stížnosti vliv ani na počátek běhu lhůty pro podání žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013-46). Z uvedeného žalovaný dovodil, že subjektivní lhůtu pro podání žaloby je třeba odvozovat ode dne 16. 6. 2017, kdy byl ukončen postup k odstranění pochybností, a proto považuje žalobu podanou dne 21. 11. 2017 za opožděnou ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu odmítl.
15. V replice ze dne 16. 1. 2018 žalobce uvedl, že souhlasí s tvrzením žalovaného, že postup k odstranění pochybností byl ukončen sdělením výsledku o tomto postupu dle § 90 daňového řádu, který byl žalobci doručen dne 16. 6. 2017, avšak důsledky nezákonného postupu k odstranění pochybností trvají, protože nadále probíhá prověřování předmětné daňové povinnosti formou daňové kontroly zahájené dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Skutečnost, že k zahájení daňové kontroly došlo na popud žalobce, je přitom dle jeho názoru irelevantní. Žalobce tudíž nemá žalobu za opožděnou, neboť pouze v případě tzv. jednorázových nezákonných zásahů se uplatní subjektivní lhůta pro přípustnost žaloby stanovená na dva měsíce od okamžiku, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl. Na podporu svých tvrzení žalobce poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, Sb. NSS 735/2006.
16. Žalobce dále uvedl, že žalovaný nepodepřel svůj právní názor, že stížnost proti postupu správce daně lze podat pouze, pokud je podána před ukončením postupu, který je jejím předmětem, že pokud je podána po ukončení tohoto postupu, je tato stížnost bezpředmětná, jakýmkoli judikátem nebo literaturou. K tomu žalobce dodal, že stížnost, kterou podal proti postupu správce daně, byla shledána nejen přípustnou, ale především důvodnou, a tudíž žalovaný nyní nemůže argumentovat nepřípustností, či spíše bezpředmětností právního prostředku (viz § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s. ř. s.“]), pokud jej řádně projednal, shledal přípustným, a dokonce i důvodným.

Soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti:

17. Žalovaný přezkoumal daňové přiznání žalobce ze dne 25. 1. 2017 k DPH za 4. čtvrtletí 2016 a porovnal vykázanou hodnotu přijatých zdanitelných plnění (4 641 450 Kč) s doposud vykazovanými hodnotami, přičemž si za tímto účelem pořídil Přehled údajů z daňových přiznání za plátce (12/2012 - 9/2016). Z tohoto přehledu plyne, že od 4. čtvrtletí roku 2012 do 1. čtvrtletí roku 2016 se hodnota přijatých zdanitelných plnění

pohybovala v rozpětí 48 370 Kč – 412 202 Kč. Ve 2. čtvrtletí roku 2016 byla hodnota přijatých zdanitelných plnění 1 039 940 Kč a ve 3. čtvrtletí roku 2016 byla hodnota přijatých zdanitelných plnění 6 016 36 Kč.

18. Výzvou k odstranění pochybností ze dne 16. 2. 2017 žalovaný vyzval žalobce k odůvodnění nárůstu přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců oproti hodnotám vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích a prokázání toho, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť dospěl k závěru, že hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců značně převýšila hodnotu vykazovanou v předchozích zdaňovacích obdobích, a proto měl žalovaný pochybnost, zda byla tato plnění skutečně přijata a zda byl u nich nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o DPH.
19. Podáním ze dne 2. 3. 2017 žalobce žalovanému předložil kopie nejdůležitějších přijatých faktur ze 4. čtvrtletí roku 2016 a kopie smluv vztahujících se k předloženým fakturám.
20. Dne 16. 6. 2017 žalovaný sdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností (ani na základě předložených faktur se žalobci nepodařilo prokázat nárok na odpočet daně) a poučil jej, že do 15 dní může podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení důkazních prostředků.
21. Podáním ze dne 26. 7. 2017 žalobce žalovanému oznámil, že jeho zastoupení převzal advokát JUDr. Jiří Vaníček, přičemž současně žalovaného požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, návrhu na pokračování v dokazování a návrhu na provedení důkazních prostředků do 24. 7. 2017, čemuž žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 6. 2017 vyhověl.
22. Dne 24. 7. 2017 žalobce podal návrh na pokračování v dokazování a stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu na nezákonnost výzvy k odstranění pochybností.
23. Vyrozměním ze dne 28. 7. 2017 žalovaný shledal stížnost žalobce částečně důvodnou, neboť ve výzvě k odstranění pochybností nesprávně uvedl, že hodnota přijatých plnění od tuzemských plátců značně převýšila hodnotu vykazovanou v předchozích zdaňovacích obdobích, ačkoliv měl na mysli veškerá přijatá zdanitelná plnění.
24. Dne 31. 7. 2017 žalobce požádal OFŘ o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.
25. Sdělením ze dne 1. 8. 2017 žalovaný akceptoval návrh žalobce na pokračování v řízení.
26. OFŘ vyrozuměním ze dne 21. 9. 2017 shledalo stížnost žalobce nedůvodnou.
27. Sdělením ze dne 27. 9. 2017 žalovaný sdělil žalobci, že daňová kontrola za 4. čtvrtletí 2016 bude zahájena dne 10. 10. 2017. Dne 10. 10. 2017 byla dle protokolu daňová kontrola zahájena.
28. Krajský soud v Praze na základě včas (pozn. soudu: otázku včasnosti soud posoudil níže) podané žaloby přezkoumal označený zásah žalovaného v mezích žalobcem uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (viz § 87 odst. 1 s. ř. s.).
29. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu: „[m]á-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.“

30. Soud předně konstatuje, že bez ohledu na tvar slovesa „být“ použitého žalobcem v žalobním petitu a jeho argumentaci o ukončeném zásahu s pokračujícími následky, je z petitu žaloby zřejmé, že se žalobce domáhá pouze deklaratorního výroku o nezákonnosti ukončeného zásahu, nikoliv výroku, kterým by soud zakázal žalovanému v zásahu pokračovat či přikázal obnovit stav před zásahem. Je tedy namístě vycházet se skutkového a právního stavu ke dni zásahu (viz § 87 odst. 1 s. ř. s.).
31. Soud přisvědčuje argumentaci žalovaného, že stížnost podle § 261 daňového řádu na rozdíl od námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, není opravným prostředkem, který je ve smyslu § 85 s. ř. s. zapotřebí vyčerpat, aby byla žaloba přípustná. Nadto je třeba zdůraznit, že v případě deklaratorní zásahové žaloby není zapotřebí vyčerpat jiné právní prostředky obrany, aby byla žaloba přípustná (viz § 85 s. ř. s.). Subjektivní dvouměsíční lhůta k podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. tedy neuplyne teprve od vyřízení stížnosti, respektive vyřízení podnětu k prošetření jejího vyřízení, jak závazně potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však zároveň dodal, že obecná povinnost soudů přihlížet k závěrům rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je omezena právem účastníků na přístup k soudu, a proto nelze žalobu odmítnout pro opožděnost z důvodu, že žalobce před podáním žaloby uplatnil proti postupu správce daně stížnost, její vyřízení nechal prošetřit a teprve následně se domáhal ochrany svých práv u soudu, ačkoliv bylo namístě se proti zásahu přímo bránit žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., jestliže v té době vycházel v dobré víře z předchozí rozšířeným senátem překonané judikatury Nejvyššího správního soudu (viz bod [53] rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, Sb. NSS 3686/2018). Soud proto vycházel z předcházející judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které se stížnost podle § 261 daňového řádu považuje za jiný právní prostředek obrany v případě, že je podána dříve, než došlo k ukončení zásahu, jehož nezákonnost je namítána, a tudíž ji lze považovat za relevantní prostředek obrany. V projednávané věci žalobce podal stížnost dne 24. 7. 2017 a žádost o prošetření jejího vyřízení dne 21. 9. 2017. K ukončení zásahu v podobě postupu k odstranění pochybností však došlo teprve 10. 10. 2017 zahájením daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61). Odkázat lze rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 6 Afs 99/2017-38, podle kterého *„[n]elze tedy než dospět k závěru, že postup k odstranění pochybností není ukončen v okamžiku, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu jeho výsledek a tím jej „uzavře“. Postup k odstranění pochybností lze v souladu s § 90 daňového řádu ukončit pouze rozhodnutím o stanovení daně nebo jeho „překlopením“ do daňové kontroly. Subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby v případě, že je napadán postup k odstranění pochybností jako celek, tudíž nemůže uplynout dříve než po 2 měsících od tohoto okamžiku, a to bez ohledu na skutečnost, zda se stěžovatel bránil proti postupu prostředky nápravy v daňovém řízení“*. Soud tedy v předmětné věci neshledal důvod k odmítnutí žaloby pro opožděnost, neboť dvouměsíční subjektivní lhůta k jejímu podání běžící od 10. 10. 2017 byla zachována. Soud proto přikročil k vlastnímu posouzení důvodnosti žalobních tvrzení.
32. Předně se zabýval námitkou žalobce, že výzva k odstranění pochybností je obecná a žalovaný ji neučinil na základě konkrétních zjištění. Soud v tomto ohledu vyšel z názoru

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, že „[j]e tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání – taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová“ a z následného názoru Nejvyššího správního soudu v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58), že „existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytykácího řízení nejsou dány. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti. Ve vztahu k jiným subjektům je postup správce daně podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nezákonný a nemůže být podkladem pro následný postup proti daňovému subjektu (např. pro vyměření daně)“. Nejvyšší správní soud dále doplnil, že „[e]xistence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle.“. Přitom dle Nejvyššího správního soudu „[p]ochybnost 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 dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“.

33. V souladu s citovanými názory soud v předmětné věci konstatuje, že žalovaný nepožadoval po žalobci vysvětlit údaje na určitém řádku, nýbrž žalobci sdělil, že výše přijatých plnění značně vybočuje z dosavadních hodnot, přičemž soud ze správního spisu ověřil, že si žalovaný před vyzváním žalobce k odstranění pochybností opatřil „Přehled údajů z daňových přiznání za plátce“ dokumentující přijatá plnění a další skutečnosti od 4. čtvrtletí roku 2012 do 3. čtvrtletí roku 2016. Žalovaný tedy ve smyslu názoru Nejvyššího správního soudu v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58, analyzoval vývoj výše žalobcem přijatých plnění v průběhu několika let, což soud považuje za racionální a logickou analýzu opírající se o relevantní skutková zjištění. Proto soud nepovažuje námitku žalobce o absenci vyhledávací činnosti (viz bod 5. odůvodnění tohoto rozsudku) za nedůvodnou.
34. Soud se dále zabýval souvisejícími námitkami žalobce, že odůvodnění výzvy k odstranění pochybností není správné, protože za předmětné zdaňovací období se hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců nijak neodlišovala od předchozích zdaňovacích období, a že žalovaný neměl žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti či

průkaznosti daňového přiznání. Z Přehledu údajů z daňových přiznání plátce plyne, že od 4. čtvrtletí roku 2012 do 1. čtvrtletí roku 2016 se hodnota přijatých zdanitelných plnění pohybovala v rozpětí 48 370 Kč – 412 202 Kč, ve 2. čtvrtletí roku 2016 byla hodnota přijatých zdanitelných plnění 1 039 940 Kč a ve 3. čtvrtletí roku 2016 byla hodnota přijatých zdanitelných plnění 6 016 36 Kč. Výše přijatých plnění vykázaná žalobcem tedy strmě rostla od 2. čtvrtletí roku 2016. Tvzení žalovaného, že ve 4. čtvrtletí roku 2016 žalobcem vykázaná přijatá plnění značně převyšují doposud vykazované hodnoty, tedy odpovídá údajům zachyceným v Přehledu údajů z daňových přiznání za plátce. Ve 4. čtvrtletí roku 2016 žalobce vykázal, stejně jako v bezprostředně předcházejícím 3. čtvrtletí roku 2016 několika násobně vyšší hodnotu přijatých zdanitelných plnění, než doposud vykazované hodnoty přijatých plnění, a tudíž interpretace žalovaného odpovídá skutkovým okolnostem případu ve smyslu výše citovaného názoru Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58), a lze ji považovat za řádně vymezenou konkrétní pochybnost správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu, která řádně odůvodňuje výzvu k odstranění pochybností. Námitky žalobce tedy nejsou důvodné.

35. Soud v této souvislosti dodává, že žalobce si je nepochybně vědom svých transakcí a hospodářských výsledků, které následně promítá do daňových přiznání, a tudíž do výzvy k odstranění pochybností není nutné explicitně uvést hodnoty, které vyvolaly pochybnost správce daně, pokud je taková skutečnost ze skutkových zjištění správce daně, které jsou daňovému subjektu známy, zřejmá. Argumentace žalobce o neurčitosti subjektivního pocitu žalovaného o nárůstu přijatých zdanitelných plnění a nutnosti žalobce v dosavadních daňových přiznáních dohledávat, co měl správce daně na mysli, není důvodná.
36. Neobstojí ani námitka žalobce, že žalovaný ve vyrozumění ze dne 28. 7. 2017 přiznal věcnou nesprávnost svých tvrzení ve výzvě k odstranění pochybností, neboť formulační nepřesnost žalovaného spočívala pouze v nesprávném uvedení „přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců“ namísto „přijatých zdanitelných plnění od všech plátců“, a tudíž se nedotkla těžiště výzvy k odstranění pochybností, že došlo k značnému nárůstu doposud vykazovaných hodnot přijatých zdanitelných plnění, který vyvolal pochybnost správce daně o správnosti, úplnosti nebo průkaznosti daňového přiznání. Soud současně k polemice žalobce s názorem Odvolacího finančního ředitelství vyjádřeným ve vyrozumění ze dne 21. 9. 2017 a s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-123, konstatuje, že žalobce oba názory interpretoval nesprávně. Odvolací finanční ředitelství ani Nejvyšší správní soud nekonstatovali automatické zhojení vad výzvy k odstranění pochybností v případě adekvátní reakce daňového subjektu, nýbrž zdůraznili, že ne každá vada výzvy k odstranění pochybností má vždy za následek nezákonnost výzvy. Vždy je nutné zkoumat charakter vady a její vliv na řádnou artikulaci pochybností správce daně a možnost daňového subjektu pochybnost pochopit a pokusit se je odstranit. V předmětné věci, jak soud výše dovodil, spočívala vada v nesprávném uvedení zdroje přijatých zdanitelných plnění. Pochybnost správce daně však vyvolal značný nárůst přijatých zdanitelných plnění, což bylo přes nesprávné uvedení zdrojů plnění ve výzvě k odstranění pochybností jasně uvedeno, a možnost žalobce pochopit pochybnost správce daně a pokusit se ji rozptýlit tedy zůstala zachována. Výzva k odstranění pochybností proto byla přes formulační nepřesnost zcela zákonná a dostatečně určitá. Související argumentace žalobce o nepřípustnosti konvalidace výzvy tedy není relevantní.

37. Soud se závěrem zabýval námitkou žalobce, že měl žalovaný v souladu se zásadou šetření práv daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu) nejprve využít institut vysvětlení, místního šetření či vyžádání bankovního výpisu nebo informací od dodavatelů žalobce). Soud vyšel z právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, že „*[p]ostup k odstranění pochybností je tedy specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně.*“. Jelikož soud v předmětné věci výše dovodil, že žalovaný měl konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti daňového přiznání žalobce, které spočívaly v značném nárůstu přijatých zdanitelných plnění, nebyl důvod využít jiného postupu při správě daní. Žalovaný tudíž zvolil vzhledem k požadavkům ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu adekvátní postup, a tudíž je námitka žalobce nedůvodná.
38. Soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu, a proto výrokem pod bodem I. žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
39. Soud výrokem pod bodem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližší 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 27. září 2018

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu