



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Martina Lachmanna ve věci

žalobce: **Liloma s.r.o.**, IČO: 289 61 935
se sídlem Rudná 778/74, Ostrava

proti žalovaným: 1) **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28

2) **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

v řízení o žalobě ze dne 4. 4. 2016 na ochranu před nezákonným zásahem

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobou ze dne 4. 4. 2016 podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaných, který spatřuje v zahájení a vedení postupů k odstranění pochybností, které u něj byly zahájeny výzvou Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k odstranění pochybností ze dne 22. 5. 2014 č. j. 3605721/14/2008-24904-703291 (DPH za zdaňovací období březen 2014), a dále výzvou Finančního úřadu pro hlavní město Prahu k odstranění pochybností ze dne 23. 7. 2014 č. j. 4706394/14/2008-24901-110355 (DPH za zdaňovací období květen 2014). Žalobce navrhl, aby soud rozsudkem určil, že nezákonné jsou obě tyto výzvy, a dále také vyrozumění Finančního

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

úřadu pro hlavní město Prahu o výsledku prošetření stížnosti žalobce na postup správce daně ze dne 21. 10. 2015 č. j. 6528032/15/2008-60563-105193 a vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č. j. 3276/16/5100-41457-711502. Pro případ, že soud dospěje k závěru, že vyslovením nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností není zároveň vyslovena nezákonnost postupu k odstranění pochybností zahájeného touto výzvou, žalobce navrhl, aby soud vyslovil též nezákonnost zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností.

V podané žalobě argumentoval žalobce tím, že nezákonnost obou výzev k odstranění pochybností má za následek nezákonnost celého postupu k odstranění pochybností, který byl těmito výzvami zahájen. Výzvy k odstranění pochybností mají kromě jiného popisovat konkrétní pochybnosti týkající se daného plnění, aby plátce daně mohl těmito pochybnostem předcházet. Důvody (pochybnosti) vyjádřené správcem daně přitom musí být relevantní, kvalifikované a musí být ve výzvě jasně determinovány. Postup k odstranění pochybností by pak měl být ukončen, pokud daňový subjekt splní vše, co je po něm (výzvou) vyžadováno. To se však v daném případě nestalo. Ačkoliv žalobce splnil vše, co po něm bylo v rámci výzvy požadováno, a prokázal tak splnění veškerých podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, nebyl mu nadměrný odpočet vrácen. Správce daně tak k jeho újmě zneužil institut odstranění pochybností.

Finanční úřad pro hlavní město Prahu navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě zrekapituloval průběh daňového řízení s žalobcem, v jehož rámci byl správcem daně zahájen postup k odstranění pochybností. Přitom mj. uvedl, jaké konkrétní pochybnosti správce daně pojal na základě daňových přiznání žalobce k DPH za zdaňovací období březen a květen 2014. K odstranění těchto pochybností byl žalobce vyzván výzvami, proti nimž směřuje podaná žaloba. Po ukončení postupu k odstranění pochybností byla u žalobce ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím zahájena daňová kontrola, která vyústila ve vydání platebních výměrů, jimiž byla žalobci stanovena daňová povinnost. V závěru svého vyjádření Finanční úřad pro hlavní město Prahu navrhl, aby soud žalobu jako opožděnou odmítl.

Žaloba není opožděná, jak se domnívá Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 28/2014 – 52 ze dne 14. 8. 2014, pro posouzení včasnosti žaloby je rozhodující, jak žalobce popíše nezákonnost zásahu. V závislosti na žalobním tvrzení se následně určí, k jakému časovému bodu lze tvrzenou nezákonnost ukotvit. Je-li zásah spojen s nedostatky výzvy k zahájení postupu k odstranění pochybností, není rozhodné, zda a kdy byly další úkony žalovaného ukončeny. Výzva k odstranění pochybností je svou povahou zásahem jednorázovým, který je okamžikem jejího vydání zároveň ukončen. Z výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že lhůta k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nesprávném zahájení postupu k odstranění pochybností plyne ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení dozvěděl, respektive kdy nabyl vědomost o bezúspěšném vyřízení opravného prostředku způsobilého zjednat nápravu nezákonného postupu či stavu. Byla-li uplatněna stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, soud počítá lhůtu k podání žaloby proti zásahu spočívajícímu v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností právě ode dne doručení vyřízení stížnosti daňovému subjektu (obdobně též rozsudek ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 Afs 40/2015 – 40). O prošetření způsobu vyřízení své stížnosti dle § 261 daňového řádu se žalobce dozvěděl až dne 4. 2. 2016, což prokazuje doručenka

založená ve správním spise. Žaloba podaná dne 4. 4. 2016 tudíž nemůže být shledána opožděnou.

Městskému soudu v Praze je známo, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu na základě usnesení ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 28 revidoval závěry dovozené dosavadní judikaturou v tom smyslu, že podání stížnosti ani žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nemá vliv na posouzení včasnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Žalobce nicméně v roce 2016 postupoval v souladu s tehdejší recentní a vnitřně jednotnou judikaturou Nejvyššího správního soudu a následná změna soudní praxe mající negativní vliv na přístup daňového subjektu k soudu nemůže být aplikována retroaktivně tak, aby byl zpětně vyloučen z přístupu k soudu.

Poté, co soud žalobu posoudil věcně, dospěl k závěru, že není důvodná.

Podle § 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.

Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že 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 tyto pochybnosti odstranil (§ 89 odst. 2 daňového řádu).

Žalobce se v žalobě nevyjadřuje k obsahu jednotlivých výzev, jimiž byl postup k odstranění pochybností za rozhodná zdaňovací období zahájen. Pouze obecně dovozuje, že výzvy k odstranění pochybností mají popisovat konkrétní pochybnosti správce daně, přičemž důvody pochybností musí být „relevantní, kvalifikované a musí být jasně a již ve výzvě determinovány.“ Tímto způsobem nepřímě namítá, že výzvy k odstranění pochybností, proti nimž brojí, těmto požadavkům nevyhovují.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu č. 1729/2008 Sb. NSS. 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. Pochybnost 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.

Jak soud ověřil ze správního spisu, obě výzvy k odstranění pochybností, proti nimž žalobce brojí, jsou dostatečně konkrétní a vyhovují požadavkům vymezeným judikaturou Nejvyššího správního soudu. Po podání daňového přiznání k DPH za březen 2014 byla 23. 5. 2014 vydána výzva č. j. 3605721/14/2008-24904-703291 k odstranění pochybností, která byla žalobci doručena do datové schránky dne 26. 5. 2014. Touto výzvou bylo žalobci sděleno, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť žalobce opakovaně uplatňuje nadměrný odpočet a v přiznání vykazuje výrazně vyšší přijatá zdanitelná plnění oproti uskutečněným zdanitelným plněním. Správce daně konkrétně uvedl, že poměr uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za březen 2014 se výrazně odlišuje od tohoto poměru za předchozí zdaňovací období. Žalobce byl vyzván k prokázání, že byla přiznána daň na výstupu ze všech zdanitelných plnění uskutečněných v březnu 2014, a že všechna přijatá zdanitelná plnění vykázaná na řádku č. 40 přiznání byla či budou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti a že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Žalobce byl současně vyzván k odstranění pochybností uvedených v této výzvě a k předložení evidence podle § 100 ZDPH, důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období a dalších účetních dokladů (včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění), deníku, hlavní knihy a knihy analytické evidence podle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, resp. skladové evidence.

Po podání daňového přiznání k DPH za květen 2014 byla dne 23. 7. 2014 správcem daně vydána výzva č. j. 4706394/14/2008-24904-110355 k odstranění pochybností, kterou bylo žalobci sděleno, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť dosud nebyly odstraněny pochybnosti v přiznání za březen 2014 a dále, že v záznamní povinnosti za květen 2014 žalobce uvedl, že v tomto období nakoupil zboží - mobilní telefony na základě faktury č. 12050514, datum zdanitelného plnění 5. 5. 2014 od dodavatele FRAKENHOL COMPANY, DIČ:CZ24262315, Primátorská 296/38, Praha 8. V postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2013 vedeném u daňového subjektu FRAKENHOL COMPANY s.r.o., DIČ:CZ24262315 bylo přitom zjištěno, že tento obchoduje s nákladními vozy a jejich součástmi a zároveň v průběhu tohoto postupu popřel obchodování s mobilními telefony. Proto vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda byla přijatá plnění vykázaná v předmětném přiznání skutečně přijata a zda byl odpočet daně uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH. Žalobce byl vyzván k odstranění pochybností uvedených v této výzvě a k předložení evidence podle § 100 ZDPH, důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

uvedeného období a dalších účetních dokladů (včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění), deníku, hlavní knihy a knihy analytické evidence podle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, resp. skladové evidence.

Obě výše zmíněné výzvy jsou dle názoru Městského soudu v Praze dostatečně konkrétní, v souladu se zákonem jsou v nich uvedeny relevantní důvody konkrétních pochybností správce daně, které jsou opřeny o skutkové důvody. Tyto výzvy proto nemohou být nezákonným zásahem vůči žalobci. Soud k tomu dodává, že konkrétnost obou výzev dokládá i tvrzení samotného žalobce, že splnil vše, co po něm bylo v rámci výzvy požadováno, což nelze vyložit jinak, než že žalobce pochopil, jaké pochybnosti správce daně pojal, a že na jeho konkrétní požadavky následně reagoval. Není proto pravda, že žalobce nemohl z obsahu obou výzev seznat, jaké pochybnosti a jakým způsobem má odstraňovat.

Protože předmětné výzvy k odstranění pochybností nejsou nezákonné, nelze vejít ani na argumentaci žalobce, že vzhledem k nezákonnosti výzev je nezákonný i jimi zahájený postup k odstranění pochybností jako celek. Soud navíc nesdílí žalobcovo přesvědčení, že nezákonnost výzvy k odstranění pochybností má vždy automaticky za následek nezákonnost celého postupu k odstranění pochybností, který byl takovou výzvou zahájen. Výzva k odstranění pochybností je svou povahou zásahem jednorázovým, přičemž případné vady výzvy spočívající v absenci konkrétních pochybností správce daně mohou být v dalším průběhu postupu k odstranění pochybností zhojeny jinou, navazující výzvou, v níž správce daně své pochybnosti náležitě specifikuje. Z uvedeného plyne, že nelze ztotožňovat zásah v podobě (jednorázové) výzvy k odstranění pochybností se zásahem spočívajícím v postupu k odstranění pochybností jako celku, a z nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností automaticky dovozovat nezákonnost celého postupu k odstranění pochybností.

Neobstojí ani námitka, že zahájený postup k odstranění pochybností měl být správcem daně ukončen, protože žalobce splnil vše, co po něm bylo výzvami k odstranění pochybností požadováno, a prokázal splnění veškerých podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH. Postup k odstranění pochybností byl ve vztahu k oběma rozhodným zdaňovacím obdobím zcela v souladu se zákonem (§ 90 odst. 2 a 3 daňového řádu) ukončen tím způsobem, že správce daně sdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností a následně zahájil daňovou kontrolu, která vyústila ve vydání platebních výměrů, jimiž byla stanovena daňová povinnost žalobce. Žalobcovo tvrzení, že splnil vše, co po něm bylo výzvami k odstranění pochybností požadováno, a prokázal splnění veškerých podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, je tedy pouze jeho subjektivním názorem, který nemá reálný základ. Soud na okraj dodává, že zákonnost stanovení daně žalobce platebními výměry v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu již není předmětem tohoto řízení.

Jiné argumenty o nezákonnosti postupů k odstranění pochybností než ty, které již byly soudem vypořádány shora, žalobce nevznesl. Protože v řízení nebylo prokázáno, že postupy k odstranění pochybností zahájené u žalobce výše uvedenými výzvami byly nezákonné, resp. že by v jejich dalším průběhu správce daně postupoval v rozporu se zákonem, soud shledal nedůvodným i žalobcův *in eventum* uplatněný návrh na vyslovení nezákonnosti zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností.

Žalobce v podané žalobě neuplatnil žádné konkrétní námitky, z nichž by bylo možné dovodit nezákonnost vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství č. j. 3276/16/5100-41457-711502 o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti. Totéž platí i ve vztahu k vyrozumění Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o výsledku prošetření stížnosti žalobce na postup správce daně ze dne 21. 10. 2015 č. j. 6528032/15/2008-60563-105193, které žalobce rovněž bez dalšího označil za nezákonný zásah, aniž by uvedl, v čem nezákonnost tohoto úkonu spatřuje. Oba tyto úkony navíc z povahy věci nemohou být zásahem, kterým by bylo *přímo zasaženo* do práv žalobce, neboť jejich podstatou je toliko posouzení důvodnosti argumentace uplatněné žalobcem ve stížnosti a v navazující žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Jinak řečeno, těmito úkony nebylo vůči žalobci nijak zasaženo. Z popsanych důvodů nemohl soud vyhovět ani návrhu žalobce na určení, že tyto úkony byly nezákonným zásahem.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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. 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 31. května 2018

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu