



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové, soudce Mgr. Martina Lachmanna a soudkyně Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D. v právní věci

žalobce: **Ing. J. J.**
zastoupeného Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní
sídlem Komenského 87/3, Liberec

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 28, Praha

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného

takto:

- I. Postup k odstranění pochybností zahájený žalovaným výzvou k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2013 pod čj. 1832017/13/2008-24801-101174, na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013, **byl nezákonný.**
- II. Návrh žalobce, aby soud určil, že výzva žalovaného k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174, a výzva žalovaného ze dne 26. 7. 2013, čj. 3936498/13/2008-05401-108813, jsou nezákonnými rozhodnutími, se zamítá.
- III. Návrh žalobce, aby soud žalovanému přikázal, aby obnovil právní stav před vydáním výzev žalovaného ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174, a ze dne 26. 7. 2013, čj. 3936498/13/2008-05401-108813, se zamítá.

IV. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 22 570 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Jitky Routkové, daňové poradkyně.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení a provádění nezákonného postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 u žalobce žalovaným.
2. Žalobce v podané žalobě uvedl, že dne 25. 3. 2013 podal datovou zprávou pod podacím číslem 30454822 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013, současně s tímto daňovým přiznáním podal v dalším podání pod podacím číslem 3045826 i výpis z evidence pro daňové účely vedené dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o dani z přidané hodnoty**“), za zdaňovací období únor roku 2013 (dále jen „**výpis dle § 92a**“). Podání – přednastavený formulář obsahoval přílohu, ve které žalobce uvedl v jednotlivých položkách správně všechny podstatné údaje o odběratelích a základu daně v celkovém součtu 3 187 958 Kč, tzn. totožně, jak uvedl na ř. 10 řádného daňového přiznání podaného dne 25. 3. 2013. Téhož dne také obdržel žalobce doručenkou elektronického podání - podací číslo 3045826, ze které vyplývá, že podání bylo správci daně řádně doručeno. Obdobně při nahlížení do daňové informační schránky bylo zjištěno, že je zde uloženo předmětné podání - výpis dle § 92a - a bylo učiněno ve formátu XML a při zobrazení podání je zřetelné, čitelné, přičemž celková částka základů daně je totožná s údajem uvedeným v podání výpisu dle § 92a.
3. Žalobce dále konstatoval, že žalovaný následně dne 5. 4. 2013 pod čj. 1832017/13/2008-24801-101174 vydal výzvu k odstranění pochybností (dále jen „**výzva**“). Ve výroku výzvy přitom bylo uvedeno, že: *„správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 25. 3. 2013 za únor 2013, vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť nesouhlasí celková částka základů daně uvedených na řádcích č. 10 a č. 43 s výpisem evidence pro daňové účely vedené podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), Vás vyzývá, k odstranění pochybností uvedených v této výzvě. Proto předložte evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Uvedené pochybnosti odstraňte postupem podle §89 odst. 2 daňového řádu, tedy máte možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost tvrzených údajů prokázat. Lhůta pro odstranění uvedených pochybností se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.“*
4. Žalobce poznamenal, že dne 21. 5. 2013 (pozn. ve skutečnosti 29. 4. 2013) podal stížnost proti nezákonnému postupu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu z důvodu uložení nezákonných povinností žalobci a namítal, že učinil dne 25. 3. 2013 elektronické podání pod podacím číslem 3045826, jehož obsahem byl výpis dle § 92a, tj. výpis z evidence pro daňové účely k režimu přenesení daňové povinnosti za zdaňovací období únor 2013, kde

celková částka základů daně činí 3 187 958 Kč, přičemž tuto skutečnost ověřila zástupkyně žalobce v daňové informační schránce, kde je pod čj. 1697410/13/2008-24801-1 výpis dle § 92a s takovou číselnou hodnotou uveden. V této stížnosti žalobce dále uvedl, že řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2013 na řádku č. 10 a ř. 43 obsahuje celkovou částku základů daně 3 187 958 Kč; je tedy zřejmé, že obě částky v obou podáních jsou totožné, přičemž žalovaný ani ve výzvě konkrétně neuvedl, v jaké výši částky nesouhlasí. Žalobce připomněl, že ve stížnosti rovněž namítal, že z obsahu výzvy je zřejmé, že žalovanému žádná konkrétní pochybnost o podaném daňovém přiznání nevznikla, pravděpodobně se jedná pouze o jeho chybu v psaní či přehlédnutí. Žalobce namítal, že žalovaný nebyl oprávněn k vydání výzvy, protože mu nevznikly konkrétní a skutečné pochybnosti, které by vyplývaly z obsahu spisu.

5. Žalobce dále uvedl, že žalovaný stížnost vyřídil sdělením ze dne 16. 5. 2013, čj. 3027093/13/2008-24801-101174 a uvedl, že pochybnost byla žalobci sdělena a existovala, když žalovanému byl doručen pouze jednostránkový výpis. Druhá strana nebyla doručena a celková částka základů daně byla 0 Kč.
6. Žalobce považoval vyřízení stížnosti za chybné, protože žalovaný nevede řádně spis, když tvrdí, že mu byl doručen pouze jednostránkový výpis k přenesení daňové povinnosti, ačkoliv doručená písemnost obsahovala 5 stran a žalovaný ignoruje jak stranu 2 a 3 podání, tak i přílohu elektronického podání, tj. výpisu dle § 92a. Proto žalobce podal dne 21. 5. 2013 podnět dle § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) k Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále také „**OFŘ**“), aby prověřilo vyřízení stížnosti žalobce (dále jen „**podnět**“). Žalobce doplnil, že zástupkyně žalobce opětovně v den podání podnětu nahlížela do daňové informační schránky žalobce, která obsahuje podané písemnosti, přičemž zjistila, že v příloze k podání dne 25. 3. 2013 zde byl kompletní výpis dle § 92a za zdaňovací období únor 2013 s totožnými údaji uvedenými v daňovém přiznání na ř. 10 za stejné zdaňovací období. V podnětu žalobce namítal, že žalovaný při vydání výzvy a vyřízení stížnosti nevycházel z obsahu spisu, jeho pochybnosti nemají oporu v písemnostech ve spisu založených a jeho rozhodování při vydání výzvy bylo zatíženo neodstranitelnou vadou. Proto bylo dle žalobce navrženo, aby výzva byla jako nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a nezákonná zrušena. Žalobce přitom v podnětu namítal, že z důvodu, že OFŘ nezřídilo doposud elektronickou podatelnu, byl žalobce nucen podat podnět na elektronickou podatelnu k nadřízenému správnímu orgánu Ministerstvu financí.
7. Žalobce dále rekapituloval, že podnět byl vyřízen přípisem Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 7. 2013, čj. 17557/13/5000-14501-710911, jenž byl žalobci doručen dne 15. 7. 2013 (dále jen „**vyrozumění**“).
8. Žalobce považuje lhůtu pro podání žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. za zachovanou, když její počátek váže na doručení vyrozumění dne 15. 7. 2013, které bylo v dané věci posledním právním prostředkem, jimž se žalobce mohl domáhat ochrany a nápravy nezákonného zásahu.
9. Žalobce konstatoval, že Odvolací finanční ředitelství ve vyrozumění uvedlo, že „*účelem prošetření vyřízení stížnosti není to, aby nadřízený správce daně integroval do té části řízení nebo postupu správce daně, která je výlučně v jeho pravomoci. V rámci přezkoumání způsobu vyřízení stížnosti, jak již vyplývá ze samotného slovního spojení, nadřízený správce daně nepřezkoumává samotné hmotněprávní posouzení věci správcem daně v daňovém řízení a jeho*

závěry zde učiněné, ale pouze to, zda správce daně stížnost vyřídil řádně, tzn., zda správce daně skutečně prošetřil skutečnosti ve stížnosti uvedené a k těmto zaujal stanovisko. Pokud by nadřízený správce daně v této fázi přistoupil k usměrnění činnosti správce daně z hlediska věcného, mohlo by tím dojít k porušení principu dvojinstančnosti řízení, kdy na základě žádosti o prošetření vyřízení stížnosti by byly nadřízeným orgánem přezkoumávány skutečnosti, které mohou být daňovým subjektem namítány například v odvolání. Odvolací finanční ředitelství v tomto konkrétním případě tedy posuzovalo, zda správce daně prošetřil skutečnosti, v nichž stěžovatel spatřoval nesprávný postup správce daně.“ OFŘ se dle žalobce zabývalo přípustností stížnosti a konstatovalo, že výzva po formální i obsahové stránce obsahovala veškeré náležitosti a byla vydána z důvodu, že žalovanému vznikly zcela konkrétní pochybnosti spočívající v tom, že nesouhlasila celková částka základů daně uvedených na řádcích č. 10 a č. 43 daňového přiznání s výpisem pro daňové účely. OFŘ ve vyrozumění podle žalobce uvedlo, že vlastní vyhodnocení skutečností, které vedlo žalovaného k vydání předmětné výzvy, OFŘ nepřezkoumalo, „neboť nyní není ve věci funkčně příslušné, ke správě daní prvostupňové“. Kontrolou datové zprávy ze dne 25. 3. 2013 OFŘ zjistilo, že jako příloha byl skutečně připojen vyplněný výpis z evidence pro daňové účely, avšak při zpracování elektronického podání výpisu vedeného podle ustanovení § 92a zákona o dani z přidané hodnoty bylo povinností žalobce, ve smyslu ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu, podávat tuto evidenci elektronicky v odpovídajícím formátu a struktuře XML a není přípustné podání e-mailem nebo ve formátu PDF. OFŘ podle žalobce konstatovalo, že žalobce nesplnil povinnost, vyplývající z daňového řádu, podávat výpis z evidence pro daňové účely elektronicky v odpovídajícím formátu a struktuře, ačkoli si měl být vědom toho, že tak má postupovat. Žalobce poukázal na závěry vyslovené OFŘ ve vyrozumění, podle nichž smyslem institutu stížnosti proti postupu žalovaného podle ustanovení § 261 daňového řádu není předběžné hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem v rámci postupu k odstranění pochybností, jejich označování či naopak vyloučení v řízení prvostupňovém nadřízeným správcem daně, který se může ve věci stát funkčně a nepředpojatě příslušným až na základě event. podání opravného prostředku, který by směřoval proti rozhodnutí. OFŘ uzavřelo, že žalovaný ve svém vyřízení stížnosti dostatečně vyargumentoval, proč byla stížnost proti postupu žalovaného shledána nedůvodnou, a opřel se při posouzení skutkového a právního stavu o spisový materiál a vlastní komunikaci s žalobcem. OFŘ přitom nevyhověl žádostem žalobce uvedeným v podnětu, aby písemnost byla označena spisovou značkou ve smyslu ust. § 64 odst. 5 daňového řádu, aby bylo umožněno žalobci korespondenčně nahlédnout do spisu a aby dle zásady spolupráce byla vyřizující písemnost označena také interním číslem žalobce naše zn. uvedeným na podnětu.

10. Žalobce namítl, že žalovaný svým zásahem porušil jeho zákonná práva, když u něj zahájil a provádí nezákonný postup pro odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013. Žalobce namítal, že postup pro odstranění pochybností, který vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv žalobce ve smyslu závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110 k daňové kontrole a následně závěrů Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52, podle nichž lze závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, která se zabývala možností soudní ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110) aplikovat i na postup pro odstranění pochybností. Nezákonně vedeným postupem k odstranění pochybností dochází podle žalobce k porušení veřejného

subjektivního práva žalobce na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby a v důsledku provádění nezákonného postupu k odstranění pochybností jsou porušována další práva žalobce, jako právo na ochranu vlastnictví, právo pokojně užívat svůj majetek, právo na respektování sídla, je omezeno právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost a jsou žalobci ukládány nezákonné povinnosti pod hrozbou sankcí při jejich nesplnění.

11. Žalobce namítl, že mu výzvou žalovaného bylo uloženo plnění nesplnitelné, když výpis dle § 92a podal a částky tam uvedené jsou totožné s hodnotami na ř. 10 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2013. Žalobce se přitom ani z výzvy, ani z písemnosti žalovaného čj. 3027093/13/2008-24801-101174 ze dne 16. 5. 2013, kterou byla vyřízena jeho stížnost, nedozvěděl, jak má odstranit pochybnost, která fakticky neexistuje. Žalobce přitom zdůraznil, že neexistenci pochybnosti ověřil i při nahlížení do daňové informační schránky, kde byly uvedeny totožné hodnoty jak v přiznání, tak i ve výpise dle § 92a. Teprve až ve vyrozumění OFŘ uvedlo, že kontrolou datové zprávy ze dne 25. 3. 2013 bylo zjištěno, že jako příloha byl skutečně připojen vyplněný výpis z evidence pro daňové účely (nicméně o jeho obsahu ve vztahu k stížným námitkám žalobce pomlčelo), uvedlo, že při zpracování elektronického podání výpisu podle ustanovení § 92a zákona o dani z přidané hodnoty je povinností daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu podávat tuto evidenci elektronicky v odpovídajícím formátu a struktuře XML a není přípustné podání e-mailem nebo ve formátu PDF. Žalovaný však podle žalobce nic takového ani ve výzvě, ani v přípisu žalovaného čj. 3027093/13/2008-24801-101174 ze dne 16. 5. 2013 nesdělil a neuvedl nic o chybném formátu; naopak tvrdil, že podaný výpis dle § 92a má pouze jednu stranu. Pokud jde o formát podání výpisu dle § 92a, žalobce namítl, že bylo podáno v odpovídajícím formátu a struktuře XML a nebylo podáno ani emailem, ani ve formátu PDF. Žalobce je názoru, že nelze jedno podání, zde výpis dle § 92a, podaný ve zprávě pod podacím číslem 3045826, rozdělit do několika podání a o části tvrdit, že byla podána ve formátu XML a o části tvrdit, že nebyla podána v odpovídajícím formátu. I z popisu elektronického potvrzení podání a z přípony XML podle žalobce vyplývá, že toto podání (výpis dle § 92a podaný pod podacím číslem 3045826) bylo učiněno ve formátu XML, což žalobce prokazuje opisem elektronického potvrzení podání.
12. Závěr OFŘ, že žalobce nesplnil povinnost vyplývající z daňového řádu podávat výpis z evidence pro daňové účely elektronicky v odpovídajícím formátu a struktuře podle žalobce není souladný s povinnostmi dle daňového řádu. Daňový řád žádné takové povinnosti žalobci nestanoví. Podle žalobce není zřejmé, z čeho OFŘ dovozuje, že není přípustné podání e-mailem nebo ve formátu PDF, neodkazuje se na žádnou účinnou právní normu pro žalobce závaznou. Jeho vyjádření prezentuje podle žalobce libovůli správního orgánu, která je v demokratickém státě zásadně nepřipustná.
13. Žalobce zdůraznil, že ustanovení § 92a odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví žalobci jako plátcí, pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, povinnost předložit žalovanému ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely, obsahující údaje podle odstavce 4 nebo 5, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Formát a struktura výpisu z evidence pro daňové účely přitom podle žalobce nebyly stanoveny žádným zákonným a ani podzákonným právním předpisem, pro žalobce právně závazným v souladu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Žalovaný podle žalobce nepostupoval ani v duchu ust. § 56 daňového řádu a neurčil a ani nezveřejnil takové údaje na úřední desku,

kteřá umožňuje dálkový přístup. Úřední deska umožňující vzdálený přístup je podle žalobce od 1. 1. 2013 nefunkční, nelze zjistit úřední hodiny, elektronickou adresu podatelny ve smyslu ust. § 2 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 259/2012, o podrobnostech výkonu spisové služby, v účinném znění pozdějších předpisů, formy technického nosiče datových zpráv, jakož i formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout, a ani další v zákonem ustanovení upravující informační povinnosti správce daně uvedené.

14. Žalobce namítl, že podání ve formátu PDF (formát tiskový - Portable Document Format – vyvinutý společností Adobe) a podání formou emailu na elektronickou adresu podatelny je řádné podání v duchu zásadních zásad správního řízení a nejsou objektivní a zákonné důvody, aby finanční správa postupovala odlišně než státní správa a soudy v ČR. Formát PDF podle žalobce vždy poskytne totožný tiskový výstup, naopak formát XML (Extensible Markup Language) je odlišný. Jde o programovací jazyk, strukturu dat, databázi a má i další a širší použití. Laicky řečeno, PDF přenese daňové přiznání jako „obrázek“, kdežto XML jednotlivé údaje a informace o nich přenáší v programovacím jazyku, a tudíž u formátu XML může nastat daleko více chyb (více údajů, každý je jiné velikosti, jiného druhu a formát).
15. Žalobce konstatoval, že k podání na elektronickou adresu podatelny, kterou je adresa elektronické pošty správního orgánu, se již vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 12. 2010, čj. 1 Afs 85/2010, a konstatoval, že podání zasláné na podatelna@mf.cz bylo zasláno řádně na elektronickou podatelnu. Žalobce namítl, že OFŘ adresu elektronické pošty ve vyznění a i fakticky nezákonně vylučuje.
16. Žalobce připomněl, že dle ust. § 71 daňového řádu lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je podepsána uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky. Tuto podmínku žalobce podle jeho přesvědčení splnil a podání (výpis dle § 92a) bylo učiněno datovou zprávou podepsanou zaručeným elektronickým podpisem. Dle ust. § 73 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu se podání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu, přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně. Správce daně na požádání potvrdí podání učiněné písemně nebo datovou zprávou. Jde-li o datovou zprávu zasílanou na technické zařízení správce daně, je přijetí podání potvrzeno tímto zařízením s uvedením časového údaje o přijetí této datové zprávy. Žalobce zdůraznil, že přijetí výpisu dle § 92a bylo žalovaným potvrzeno s uvedením časového údaje o přijetí podání a výpis dle § 92a byl řádně žalovanému doručen ve formátu XML. K této právní otázce žalobce poukázal na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva o stížnosti č. 54252/07 ve věci Lawyer Partners a.s. proti Slovensku.
17. Žalobce uzavřel, že žalobcem podaný výpis dle § 92a je čitelný a způsobilý k projednání, za takového stavu věci je přístup žalovaného ryze formální, je zřejmé, že zde neexistovala skutečná pochybnost žalovaného, která by ho opravňovala k vydání výzvy a zahájení postupu o odstranění pochybností, v moci žalobce nebylo ani výzvu žalovaného splnit, když podané přiznání a výpis dle § 92a byly v souladu a žalovaným uváděná vada se nevyskytovala.
18. Žalobce namítl, že vyřízení podnětu ze strany OFŘ bylo formální a rozporné se zásadou hospodárnosti; OFŘ bylo podle žalobce povinno přezkoumat plně namítaný nezákonný postup žalovaného, který spočíval v nezákonnosti vydané výzvy nezákonně zahajující postup pro odstranění pochybností. Odkazovat žalobce na další řízení a rozhodnutí ve věci

a ponechání námítky žalobce směřující do nezákonnosti výzvy bez přezkoumání, považuje žalobce za nevhodné a rozporné s povinností správce daně postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Podle žalobce je tomu tak zvláště tehdy, kdy žalovaný ve svém nezákonném postupu dál pokračuje a vydává ve stejné věci další výzvy (výzva žalovaného ze dne 26. 7. 2013, čj. 3936498/13/2008-05401-108813).

19. Žalobce konečně namítal, že se OFŘ ve vyrozumění nevyjádřilo k jeho námitce, podle níž OFŘ nezřídilo doposud elektronickou podatelnu, a nesprávný úřední postup doposud neodstranilo. Rovněž brojil proti tomu, že mu OFŘ nesdělilo spisovou značku řízení, pod kterou uvede příslušný podnět, a korespondenční nahlížení do spisu odmítlo. Ke korespondenčnímu nahlížení do spisu se přitom dle žalobce vyjádřil Krajský soud v Praze v rozhodnutí ze dne 28. 3. 2013, sp. zn. 45 Af 15/2012, kde uzavřel, že daňový subjekt je oprávněn žádat o zaslání kopie určité listiny z daňového spisu, do kterého lze nahlížet.
20. Žalobce navrhl, aby soud rozsudkem žalovanému zakázal provádět nezákonný postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 u žalobce a současně určil, že výzva žalovaného ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174 a výzva žalovaného ze dne 26. 7. 2013, čj. 3936498/13/2008-05401-108813 jsou nezákonnými rozhodnutími a vedený postup k odstranění pochybností je nezákonným zásahem do práv žalobce. Současně navrhl, aby soud žalovanému přikázal obnovit právní stav před vydáním výzvy žalovaného ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174.
21. *In eventum*, pro případ, že do vydání rozsudku bude nezákonný postup žalovaným ukončen, žalobce navrhl, aby soud rozsudkem určil, že výzva žalovaného ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174 a výzva žalovaného ze dne 26. 7. 2013, čj. 3936498/13/2008-05401-108813 byly nezákonnými rozhodnutími, a vedený postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem do práv žalobce, a současně, aby soud žalovanému přikázal obnovit právní stav před vydáním výzvy žalovaného ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174.
22. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 6. 12. 2013 navrhl, aby soud žalobu pro opožděnost odmítl.
23. Pro případ, že žaloba nebude pro opožděnost odmítnuta, žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Současně uvedl, že výzvu správce daně vydal z důvodu nesrovnalostí údajů uvedených v daňovém přiznání a ve výpisu z evidence podaném elektronicky ke správci daně dne 25. 3. 2013. Tento den bylo ke správci daně podáno daňové přiznání na DPH za zdaňovací období únor 2013 a výpis z evidence za měsíc únor 2013. Z výpisu z evidence byla podána pouze první strana, kde celková částka základu daně neodpovídá údajům uvedeným v daňovém přiznání. Druhá strana tohoto výpisu z evidence zaslána nebyla, tudíž správci daně nebyla doručena. Následně, až po žalobcově sdělení v žádosti o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti ze dne 21. 5. 2013, že výpis z evidence byl podán jako příloha elektronického podání, bylo zjištěno, že jako příloha elektronického podání ze dne 25. 3. 2013 evidovaného pod čj. 1697410/13/2008-14801-101174 byl skutečně připojen vyplněný výpis z evidence ve formátu PDF. Správce daně ale taktéž zjistil, že údaje uvedené na první straně výpisu z evidence, který byl doručen správci daně dne 25. 3. 2013 ve formátu .XML nekorespondují s údaji uvedenými ve výpisu z evidence, který byl zaslán jako příloha ve formátu .PDF. Neodpovídá celková částka základů daně. Žalovaný rekapituloval, že dle ustanovení § 71 odst. 1 daňového řádu lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je opatřena uznávaným elektronickým

podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky. Dle ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu má účinky podání rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1. Dále žalovaný uvedl, že v souladu s ustanovením § 72 odst. 3 daňového řádu lze podání řádného daňového přiznání učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslané způsobem uvedeným v ustanovení § 71 odst. 1 nebo 3 daňového řádu. Dle ustanovení § 92a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty plátce daně, který uskutečnil nebo pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen předložit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely, obsahující údaje podle odstavců 4 nebo 5, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Žalovaný doplnil, že formát a struktura datové zprávy byly stanoveny Pokynem D-349 vydaným MF ČR – ÚFDŘ dne 28. 12. 2010. Podání, u nichž to požaduje zákon zvláštní formát a strukturu, zasílaná správci daně prostřednictvím datové schránky, musí být ve formátu .XML. Odpovídající schémata jsou zveřejněna na internetových stránkách MF ČR. Podání zaslané v jiné než připuštěné struktuře a v jiném než připuštěném formátu nelze správcem daně elektronicky zpracovat. Žalovaný poznamenal, že se skutečností, že výpis z evidence je nutné podat ve formátu .XML, byl žalobce seznámen ve Výzvě správce daně k prokázání skutečností čj. 3936498/13/2008-05401-108813 ze dne 26. 7. 2013.

24. Žalovaný zdůraznil, že nebyl-li výpis z evidence podán v požadovaném formátu, nedošlo ze strany žalobce ke splnění povinnosti činit podání pro daňové účely elektronicky. Na základě výše uvedeného byl žalovaný přesvědčen, že vydání výzvy bylo oprávněné. Správce daně měl odůvodněné pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů uvedených v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2013.
25. Žalovaný dále odmítl námitky žalobce vznášeným proti postupu OFŘ v souvislosti s prošetřením způsobu vyřízení stížnosti. Současně uvedl, že tato žalobní námitka nesouvisí přímo s žalobcem namítaným nezákonným zásahem správce daně. Žalovaný konstatoval, že není oprávněn hodnotit postup nadřízeného správce daně. Z obdobných důvodů pak žalovaný odmítl hodnotit a vyjadřovat se k námitkám poukazujícím na nezřízení elektronické podatelny OFŘ či označování písemností spisovou značkou ve smyslu ustanovením § 64 odst. 5 daňového řádu, aby bylo umožněno žalobci korespondenčně nahlížet do spisu
26. Žalobce v replice ze dne 6. 1. 2014 odmítl námitku opožděnosti podané žaloby s poukazem na vyčerpání prostředků ochrany práva v podobě stížnosti a podnětu podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Konec dvouměsíční subjektivní lhůty podle žalobce připadl na 16. 9. 2013. Žalobce dále nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že dne 25. 3. 2013 byl podán výpis z evidence, který byl pouze jednostránkový. Pokud žalovaný předložil soudu v přílohách určité písemnosti, pak žalobce namítá, že se jedná o dodatečně vyhotovené tiskové sestavy, které však neosvědčují nic o skutečném obsahu elektronického podání. Soudu k posouzení nebyly předloženy relevantní důkazy ze spisu žalovaného. Žalobce navrhl, aby soudu na jednání mohl předložit důkaz - elektronické podání žalovanému, které osvědčí skutečnost, že výpis evidence pro účely dani z přidané hodnoty nebyl pouze jednostránkový, jak tvrdí žalovaný, a který zároveň osvědčí, že byl výpis podán ve formátu XML. Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný od počátku ignoroval přílohu podání, která obsahovala

totožné údaje, které byly uvedeny v řádném daňovém přiznání. K závěru žalovaného, že nebylo možno učinit podání ve formátu PDF, žalobce uvedl, že tato povinnost není zakotvena v žádném zákonném či podzákonném právním předpise. Žalobce současně odkázal na nálezný Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2013, sp. zn. II. ÚS 3042/12. K pokynu D-349 vydanému MF ČR- ÚFDŘ dne 28. 12. 2010 žalobce namítl, že tento pokyn není závazným právním předpisem České republiky a není součástí právního řádu. Je pouze na žalovaném, eventuálně na jeho nadřízených správních orgánech, jak organizuje správu daní v souladu se zákonem.

27. Žalovaný přípisem ze dne 4. 8. 2014 soud informoval o tom, že předmětný postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 byl ukončen úředním záznamem ze dne 16. 6. 2014, čj. 4029853/14/2008-05401-108813 a daň byla vyměřena platebním výměrem ze dne 8. 7. 2014, čj. 4468496/14/2008-24804-108436 ve výši 89 498 Kč.
28. Podáním ze dne 4. 1. 2018 žalobce poukázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 3. 1. 2018, čj. 2 Afs 25/2015 - 38. Žalobce uvedl, že podání bylo žalobcem učiněno řádně a nebylo zde důvodu vydání výzvy k zahajování postupu pro odstranění pochybností. Žalovaný neměl žádné zákonné pochybnosti, pouze z formálních důvodů odmítl přijmout podání žalobce ve formátu PDF, byl tedy povinen daň platebním výměrem konkludentně vyměřit, aniž by zahajoval postup pro odstranění pochybností. Formálnost postupu žalovaného lze podle žalobce shledat taktéž z dalších úkonů správce daně, kdy aniž by žalobce na výzvy žalovaného reagoval, byla následně daň z přidané hodnoty za únor 2013 vyměřena platebním výměrem. K námitce opožděnosti podané žaloby žalobce poukázal na závěry vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, sp. zn. 1 Afs 58/2017. Žalobce současně v tomto podání vyčíslil náklady řízení a navrhl změnu petitu tak, že navrhuje, aby soud určil, že vydání výzvy k odstranění pochybností žalovaným dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/16/2008-24801-10174, zahájení a vedení postupu žalovaným k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období kalendářního měsíce únor 2013 bylo nezákonným zásahem do práv žalobce.
29. Ze správního spisu vyplývají následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti.
30. Žalobce podal dne 25. 3. 2013 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013, a to datovou zprávou pod podací čísel 30454822. Na řádce č. 10 a č. 43 daňového přiznání uvedl částku odpovídající základu daně ve výši 3 187 958 Kč; na řádce č. 64 pak uvedl daňovou povinnost ve výši 89 498 Kč.
31. Žalobce současně s daňovým přiznáním podal v jiném podání (podací číslo 3045826) výpis z evidence pro daňové účely vedené dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. V příloze tohoto podání, které bylo zasláno ve formátu .XML, žalobce zaslal přílohu, v níž žalobce uvedl údaje o odběratelích a základu daně v celkovém součtu 3 187 958 Kč.
32. Žalovaný následně vydal dne 5. 4. 2013 shora označenou výzvu. Ve výroku výzvy žalovaný uvedl, že: „po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 25. 3. 2013 za únor 2013, vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť nesouhlasí celková částka základů daně uvedených na řádcích č. 10 a č. 43 s výpisem evidence pro daňové účely vedené podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona

č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), Vás vyzývá, k odstranění pochybností uvedených v této výzvě. Proto předložte evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Uvedené pochybnosti odstraňte postupem podle §89 odst. 2 daňového řádu, tedy máte možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost tvrzených údajů prokázat. Lhůta pro odstranění uvedených pochybností se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.“

33. Žalobce podal dne 29. 4. 2013 stížnost proti nezákonnému postupu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu z důvodu uložení nezákonných povinností žalobci a namítl, že učinil dne 25. 3. 2013 elektronické podání pod podacím číslem 3045826, jehož obsahem byl výpis dle § 92a, tj. výpis z evidence pro daňové účely k režimu přenesení daňové povinnosti za zdaňovací období únor 2013, kde celková částka základů daně činí 3 187 958 Kč, přičemž tuto skutečnost ověřila zástupkyně žalobce v daňové informační schránce, kde je pod čj. 1697410/13/2008-24801-1 výpis dle § 92a s takovou číselnou hodnotou uveden. V této stížnosti žalobce dále uvedl, že řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za únor 2013 na řádku č. 10 a č. 43 obsahuje celkovou částku základů daně 3 187 958 Kč; je tedy zřejmé, že obě částky v obou podáních jsou totožné, přičemž žalovaný ani ve výzvě konkrétně neuvedl, v jaké výši částky nesouhlasí. Žalobce ve stížnosti rovněž namítl, že z obsahu výzvy je zřejmé, že žalovanému žádná konkrétní pochybnost o podaném daňovém přiznání nevznikla, pravděpodobně se jedná pouze o jeho chybu v psaní či přehlédnutí. Žalobce namítl, že žalovaný nebyl oprávněn k vydání výzvy, protože mu nevznikly konkrétní a skutečné pochybnosti, které by vyplývaly z obsahu spisu.
34. Žalovaný stížnost vyřídil sdělením ze dne 16. 5. 2013, čj. 3027093/13/2008-24801-101174. Podle žalovaného byla pochybnost žalobci ve výzvě jasně sdělena. K vydání výzvy podle žalovaného stačila pochybnost, která byla postavena na konkrétních poznatcích o vzniku pochybnosti a měla logický základ. K výpisu podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty učiněnému formou elektronického podání uvedl, že byl doručen pouze jednostránkový, kde na první straně výpisu v oddíle A byla uvedena částka 0 Kč a nikoli částka uváděná žalobcem. Druhá stránka evidence nebyla zaslána a nemohla být doručena. Podle žalovaného tak došlo k rozdílu v částce 3 187 958 Kč uvedené na řádcích č. 10 a č. 43 daňového přiznání.
35. Žalobce podal dne 21. 5. 2013 podnět dle § 261 odst. 6 daňového řádu k OFŘ prostřednictvím nadřízeného orgánu. Podnět byl vyřízen přípisem OFŘ ze dne 9. 7. 2013, čj. 17557/13/5000-14501-710911, jenž byl žalobci doručen dne 15. 7. 2013.
36. Ve správním spisu je pod pořadovým číslem 3 založena písemnost ze dne 25. 3. 2013 evidovaná pod čj. 1697410/13/2008-24801-1, kterou tvoří kontrolní opis písemnosti (vytištěný aplikací EPO) – výpisu z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013, dále e-tiskopis potvrzení předmětného podání učiněného datovou zprávou, opatřenou uznávaným elektronickým podpisem čj. 1697410/13/2008-24801-1, kde je v části B uvedena jako celková částka základů daně uveden údaj „0“, a konečně kontrolní opis přílohy tohoto podání, kterou tvořil dokument označený rovněž „výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty“ za zdaňovací období únor 2013, zpracovaný ve formátu .PDF, kde je ovšem v položce „Celková částka základů daně“ uvedena částka 3 187 958 Kč,

příčemž na druhé straně této přílohy jsou uvedeny jednotlivé částky základu daně pro jednotlivé obchodní partnery žalobce.

37. Při ústním jednání konaném dne 14. 3. 2018 účastníci řízení v plném rozsahu odkázali na svá písemná podání.
38. Žalobce odkázal na podanou žalobu, repliku a její doplnění. Současně rekapituloval vývoj po podání žaloby a poukázal na úpravu žalobního petitu. Zdůraznil, že ještě před vydáním výzvy žalovaný předešal tvrzenou daň na osobní daňový účet žalobce. Rovněž poukázal na recentní judikatorní vývoj vč. rozhodnutí Ústavního soudu Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016. Navrhl, aby soud provedl důkaz prostřednictvím obsahu spisu v elektronické podobě. Navrhl, aby soud rozsudkem určil, že postup k odstranění pochybností zahájený žalovaným výzvou k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2013 pod čj. 1832017/13/2008-24801-101174, na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013, byl nezákonný. Současně navrhl, aby soud určil, že výzva žalovaného k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174, a výzva žalovaného ze dne 26. 7. 2013, čj. 3936498/13/2008-05401-108813, jsou nezákonnými rozhodnutími. Konečně navrhl, aby soud žalovanému přikázal, aby obnovil právní stav před vydáním výzev žalovaného ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174, a ze dne 26. 7. 2013, čj. 3936498/13/2008-05401-108813.
39. Žalovaný při jednání odkázal na podané vyjádření a setrval na tam uvedené argumentaci. Zopakoval, že mu byla doručena toliko první strana předmětného podání bez uvedení částky základu daně. Teprve později byla zjištěna existence technicky nezpracovatelné přílohy tohoto podání ve formátu .PDF, v níž uvedený údaj korespondoval s daňovým přiznáním. Doplnil, že daň byla posléze bez součinnosti s daňovým subjektem vyměřena v souladu s daňovým tvrzením. Žalobce podle žalovaného neměl se zřetelem k § 92a zákona o DPH na výběr, jakou formou předmětné podání učiní.
40. Městský soud v Praze posoudil předmětnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného podle části třetí třetího dílu hlavy druhé s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 odst. 1 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle ust. § 87 odst. 1 s. ř. s. části věty za středníkem pak soud vyšel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu, neboť soud rozhodoval v souladu s upraveným žalobním návrhem pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný.
41. Soud se předně musel zabývat námitkou opožděnosti podané žaloby vznesenou žalovaným.
42. Namítal-li žalovaný, že žaloba byla podána po lhůtě předvídané § 84 odst. 1 s. ř. s., když se žalobce o důvodech pro podání žaloby dozvěděl dne 12. 4. 2013, kdy mu byla předmětná výzva k odstranění pochybností doručena, nemohl soud jeho námitkám přisvědčit.
43. Žalobce v této souvislosti správně poukázal na závěry vyslovené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017 - 42, v němž sice rozšířený senát uzavřel, že uplatnění jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy v řízení před správním orgánem, v tomto případě podání stížnosti a podnětu podle § 261 odst. 6 daňového řádu, nemá mj. vliv na počátek běhu subjektivní lhůty pro podání žaloby

podle § 84 odst. 1 s. ř. s. Současně však rozšířený senát v rámci závěrů k temporálním účinkům tohoto svého rozhodnutí uzavřel, že tento právní názor představuje tzv. judikatorní odklon, a proto jej nelze zásadně aplikovat zpětně, pokud by v důsledku této změny účastníci řízení, resp. soukromé subjekty, jednající v důvěře ve stávající judikaturu, ztratili přístup k soudu. V podrobnostech Městský soud v Praze na závěry vyslovené v označeném rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu pro větší stručnost odkazuje a uzavírá, že žalobu proti označenému nezákonnému zásahu žalovaného nelze s ohledem na závěry ustálené soudní praxe k temporálním účinkům judikatorních odklonů považovat v nyní posuzované věci za opožděnou; soud proto musel s ohledem na uvedené přistoupit k jejímu věcnému posouzení.

44. Dle § 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“*.
45. Podle § 92a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *„v režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění“*.
46. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení platí, že *„plátce, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen doplnit výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Za správnost vypočtené daně odpovídá plátce, pro kterého je plnění uskutečněno“*.
47. Podle odst. 3 předmětného ustanovení platí, že *„plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za každé zdaňovací období daňové identifikační číslo plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění“*. Z odst. 4 tohoto ustanovení pak vyplývá, že *„plátce, pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za každé zdaňovací období daňové identifikační číslo plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění“*.
48. Podle § 92a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *„plátce, který uskutečnil nebo pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, je povinen předložit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely, obsahující údaje podle odstavce 4 nebo 5, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně“*.
49. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu *„podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně“*. Podle odst. 2 pak platí, že *„podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno“*. Konečně podle odst. 3 tohoto ustanovení *„z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje“*.
50. Městský soud v Praze dále připomíná, že podle § 71 odst. 1 daňového řádu lze *„podání...učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je podepsána uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky“*. Podle odst. tohoto ustanovení *„písemná podání a podání ústně do protokolu musí být podepsána osobou, která podání činí“*. Podle odst. 3 *„účinky podání má rovněž úkon učiněný“*.

vůči správci daně za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav“.

51. Městský soud v Praze zdůrazňuje, že pro některé typy podání je stanovena zvláštní předepsaná forma. Tyto situace upravuje § 72 daňového řádu, který v odst. 1 stanoví, že *„příhlášku k registraci, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem“*. Ustanovením odst. 2 je omezena možnost kohokoli, kdo by se podílel na správě daní tím, že by stanovoval podobu nebo jakékoli obsahové náležitosti podání či požadavky na jejich kompatibilitu s informačními systémy daňové správy nebo jinými komunikačními, analytickými a podobnými nástroji, požadovat cokoli nad rámec nezbytného pro správu daní, neboť platí, že *„v tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní“*.
52. Podle § 72 odst. 3 daňového řádu lze *„podání podle odstavce 1 lze učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslané způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3“*.
53. Podle § 73 odst. 1 daňového řádu se *„podání...činí u příslušného správce daně“*, přičemž podle odst. 2 platí, že *„podání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu, se přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně“*. Podle odst. 3 naposledy uvedeného ustanovení *„správce daně na požádání potvrdí podání učiněné písemně nebo datovou zprávou. Jde-li o datovou zprávu zasílanou na technické zařízení správce daně, je přijetí podání potvrzeno tímto zařízením s uvedením časového údaje o přijetí této datové zprávy“*.
54. Konečně podle § 74 odst. 1 daňového řádu platí, že *„má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví“*. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení musí taková výzva obsahovat *„poučení o následcích spojených s neodstraněním označených vad“*. V odst. 3 předmětného ustanovení jsou pak upraveny důsledky (ne)odstranění vytýkaných vad, když platí, že *„budou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon“*.
55. V posuzované věci je mezi účastníky nesporné, že žalobce podal dne 25. 3. 2013 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013, a to datovou zprávou pod podací čísel 30454822. Na řádce č. 10 a č. 43 daňového přiznání uvedl částku odpovídající základu daně ve výši 3 187 958 Kč; na řádce č. 64 pak uvedl daňovou povinnost ve výši 89 498 Kč. Dále není mezi žalobcem a žalovaným sporné, že žalobce současně s daňovým přiznáním podal v jiném podání (podací číslo 3045826) evidovaném pod čj. 1697410/13/2008-24801-1 výpis z evidence pro daňové účely zachycující zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti vedené dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Žalovaný nezpochybňuje, že v příloze tohoto

podání, které bylo zasláno ve formátu .XML, žalobce zaslal přílohu označenou jako „výpis z evidence pro daňové účely vedené podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty“ za zdaňovací období únor 2013, zpracovaný ve formátu .PDF, kde je v položce „Celková částka základů daně“ uvedena částka 3 187 958 Kč, tj. částka odpovídající částce uvedené na řádcích č. 10 a č. 43 daňového přiznání, přičemž na druhé straně této přílohy jsou uvedeny jednotlivé částky základu daně pro jednotlivé obchodní partnery žalobce. Mezi účastníky zůstává co do skutkového základu sporným, zda výpis podle § 92a předložený ve formátu .XML obsahoval pouze jednu stránku, přičemž v položce celkové částky základů daně zachycoval údaj „0“, jak tvrdí žalovaný, nebo zda byl tento výpis zaslán v jiné podobě. Žalovaný přitom nezpochybňuje, že při zpracování podání obsahujícího výpis podle § 92a ignoroval jeho přílohu zpracovanou ve formátu .PDF, jejíž existenci zjistil teprve v souvislosti s procesní obranou žalobce spočívající v podání podnětu podle § 261 odst. 6 daňového řádu.

56. Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je v nyní posuzované věci otázka, zda žalovaný mohl jako správce daně přistoupit k vydání výzvy k odstranění pochybností konstatující pochybnost založenou na zjištění rozdílu mezi částkou základu daně obsaženou v daňovém přiznání a celkovou částkou základů daně zachycenou ve výpisu podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty, a to za situace, kdy správce daně při jejím vydání ignoroval obsah přílohy výpisu podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty zpracované ve formátu .PDF, který údajům obsaženým v daňovém přiznání odpovídal.
57. Městský soud v Praze připomíná, že Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi opakovaně vyložil účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, MPM Invest I, a ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61, MPM Invest II). Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který může správce daně užít jen tehdy, má-li 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; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
58. Městský soud v Praze podotýká, že daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na konkrétnost pochybností ve snaze zdokonalit předchozí úpravu vytýkácího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení dle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkácího řízení (resp. dnes postupu

k odstranění pochybností). 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.

59. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že existence 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.
60. Je třeba zdůraznit, že taková 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.
61. Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na citované usnesení rozšířeného senátu upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na výzvu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013 - 63, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 57/2012 - 35, či ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, a další).
62. Jak Městský soud v Praze rekapituloval výše, žalovaný při vydání výzvy tvrdící existenci pochybností spočívající v rozdílu mezi částkami uvedenými v daňovém přiznání a ve výpisu podle § 92a vycházel toliko z údajů zjištěných podle jeho tvrzení prostřednictvím automatického zpracování obsahu výpisu podle § 92a podaného ve formátu .XML. Žalovaný nezpochybňuje, že při zpracování podání obsahujícího výpis podle § 92a ve formátu .XML nereflektoval obsah jeho přílohy zpracované ve formátu .PDF, jejíž existenci zjistil teprve v souvislosti s podáním podnětu žalobcem podle § 261 odst. 6 daňového řádu, tj. několik týdnů po vydání předmětné výzvy. Žalovaný přitom nyní v rámci své procesní obrany opírá svůj postup o to, že podání bylo zasláno v rozporu s § 92a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty v jiné než připuštěné struktuře a v jiném než připuštěném formátu, a proto je žalovaný nebyl povinen zohlednit.
63. Městský soud v Praze nemohl argumentaci žalovaného založené na závěru o irelevanci obsahu přílohy podání, zpracované v rozporu s § 92a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty ve formátu .PDF, přisvědčit.
64. Soud připomíná, že Nejvyšší správní soud se ve své recentní rozhodovací praxi vyslovil k problematice vlivu (ne)dodržení formy podání upravené v § 72 odst. 3 daňového řádu na povinnost správce daně se takovým podáním, učiněným v jiném než správcem daně zveřejněném formátu, zabývat. Zdejší soud přitom zdůrazňuje, že naposledy uvedené ustanovení shodně jako § 92a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty předpokládá učinění podání daňovým subjektem „*ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně*“.
65. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 1. 2018, čj. 2 Afs 25/2015 - 38, uzavřel, že „*podání je účinné vůči správci daně a má účinky pro správu daní od okamžiku, kdy dojde do sféry správce daně, a tím způsobem, jaký plyne z jeho obsahu. Jinak řečeno, účinky podání jsou*

závislé na obsahu podání a na čase, v němž bylo učiněno. Pokud by účinky podání měly být oproti tomuto rozsahu uměle „zmenšeny“, například kvůli nedodržení jeho formy nebo jiných pro ně zákonem stanovených podmínek, musel by takový důsledek dostatečně jednoznačně a nepochybně ze zákona plynout. Například by muselo být dostatečně jednoznačně stanoveno, že takto vadné podání je neúčinné, nepřiblíží se k němu, nezahajuje řízení, nemá kvalifikovanou formu apod. (srov. v tomto ohledu argumentaci v bodě 85 již zmíněného rozsudku č. j. 9 Ads 177/2016 - 89). V rozhodné době však nic takového zákonem stanoveno nebylo. V ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu, upravujícím podání formou datové zprávy ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, nic takového stanoveno není“.

66. Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí dále konstatoval, že „v nyní projednávané věci však je její podstatou něco poněkud jiného. Nejde tu o to, zda orgán dostane od jednotlivce podání na formuláři, anebo nikoli. O povinnost podání na formuláři učinit strany spor nevedou. Vedou spor o to, zda podání ve formátu „*.pdf“, tedy v určité technické podobě formuláře, s níž zákon výslovně nepočítá, ale která je schopna splnit svoji funkci po obsahové stránce úplně stejně jako jiná technická podoba formuláře, se kterou naopak zákon výslovně počítá (formulář v papírové, tedy listinné podobě), je třeba považovat za takové podání, které, slovy zákona, nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. A to zjevně naplněno není. Účinky pro správu daní, tedy poskytnutí správcem daní takového souboru informací v předem určené struktuře, že s ním správce daně může dostatečně jednoduše pracovat a může se spolehnout aspoň v základní rovině na jeho přesnost a spolehlivost, je i u podání ve formátu „*.pdf“ bez jakýchkoli pochyb zajištěno. Opět zjednodušeně řečeno - správce daně dostane potřebná data v takové struktuře, která mu umožní bez neúnosných těžkostí stanovit daň.
67. Co zajištěno není, je způsobilost takto poskytnutých dat pro strojové zpracování ve specifických podmínkách daňové správy, která se z důvodů, jež nyní Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné hlouběji zkoumat, rozhodla pracovat s formátem „*.xml“. Zjednodušeně řečeno – není zajištěno dodání datového souboru nejen v potřebné logické a systematické struktuře, ale i v takovém datovém formátu, který je jednoduše využitelný v konkrétních podmínkách daňové správy (zejména s ohledem na jí používané počítačové programové vybavení)“.
68. K otázce, jakým způsobem mají orgány veřejné moci stanovit formát a strukturu datových zpráv, které přijímají od jednotlivců v případech, kdy zákon stanoví, že jednotlivci jsou povinni či oprávněni s těmito orgány pomocí datových zpráv komunikovat, resp. k otázce stanovení tohoto formátu a struktury ústavně předepsanou formou a za dodržení požadavku minimalizace administrativního zatížení daňových subjektů, Nejvyšší správní soud obiter dictum poznamenal, že „dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu (viz zejména již výše zmíněné rozsudky č. j. 6 Ads 32/2014 - 37 a 9 Ads 177/2016 - 89) nezpochybnila, ale ani výslovně neaprobovala postup orgánů výkonné moci spočívající v tom, že formát a strukturu datových zpráv stanoví oznámením příslušných údajů zejména na svých webových stránkách, a nikoli vydáním podzákonného obecně závazného normativního aktu (nařízení vlády, vyhlášky ministerstva či jiného orgánu). Vydání takového aktu je ovšem obecně vzato (vedle opatření obecné povahy, jež mají podle převažujícího mínění doktríny specifickou povahu) jediný způsob, jakým může výkonná moc k provedení zákona a v jeho mezích stanovovat abstraktní pravidla chování neurčitěmu okruhu osob (viz čl. 78 a 79 odst. 3 Ústavy). Recentní legislativní praxe, konkrétně v oblasti sportu a vysokého školství, bere požadavek ústavně předepsané formy takového jednání výkonné moci – zcela správně – vážně. V zákonech výslovně uvádí, že formát a strukturu datové zprávy stanoví příslušný orgán vyhláškou [viz § 3a odst. 9 zákona č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění zákona č. 230/2016 Sb.; viz též §

87 odst. 1 písm. g) body 2. a 4., § 87b odst. 4 a § 90b odst. 3 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění zákona č. 137/2016 Sb.].

69. *Trvání na tom, že při provádění zákona smí být, stanovují-li se pravidla chování vůči neurčitému okruhu osob, použity pouze Ústavou taxativně definované typy podzákonných legislativních nástrojů, má přitom podobné důvody jako důvody pro výhradu zákona (čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 4 odst. 3 Listiny a další zvláštní ustanovení zejména Listiny týkající se omezení základních práv a svobod) při stanovení povinností (srov. k tomu v nejnovější judikatuře Ústavního soudu zejména body 105 a násl. v jeho nálezu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16). Akty vydávané podle čl. 78 a čl. 79 odst. 3 Ústavy jsou jednak publikovány v úředních sbírkách, které poskytují patřičnou míru jistoty o tom, co je platným právem. Jednak i ony jsou vydávány jistou formou legislativního procesu byť podstatně jednodušší než zákony. Tím je zajištěn patřičný stupeň jejich ústavní a demokratické legitimacy jakož i obsahové správnosti a proporcionality vůči adresátům (při plnění informačních povinností vůči státu zejména přiměřenosti nároků kladených na jednotlivce ohledně časových, finančních, odborných, typicky softwarových, a jiných nákladů na plnění těchto povinností)“.*
70. Se zřetelem k závěrům vysloveným Nejvyšším správním soudem v předmětném rozhodnutí zdejší soud nemohl přisvědčit argumentaci žalovaného založené na závěru o irelevanci obsahu přílohy podání, zpracované v rozporu s § 92a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty ve formátu .PDF.
71. Městský soud v Praze sdílí přesvědčení Nejvyššího správního soudu, že orgány Finanční správy ČR nemohou bez odpovídajícího zákonného ustanovení, které by takový postup výslovně předvíдалo, bez dalšího nepřihlídnout k obsahu podání učiněného ve formátu .PDF (zde jako příloha podání učiněného ve formátu .XML). Ani § 92 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, ani § 72 odst. 3 daňového řádu coby *lex generalis* nepočítají s tím, že by správce daně mohl ignorovat obsah podání učiněného ve formátu .PDF pouze z důvodu nedodržení formátu zveřejněného správcem daně. Takový důsledek by musela tato či související ustanovení daňových předpisů výslovně stanovit. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí, nelze mít pochybností o tom, že účinky pro správu daní, tedy poskytnutí správci daní takového souboru informací v předem určené struktuře, že s ním správce daně může dostatečně jednoduše pracovat a může se spolehnout aspoň v základní rovině na jeho přesnost a spolehlivost, je i u podání ve formátu .PDF bez jakýchkoli pochyb zajištěna. Z pouhé skutečnosti, že takto poskytnutá data nejsou bez dalšího způsobilá pro strojové zpracování ve specifických podmínkách daňové správy, nelze podle zdejšího soudu v žádném případě dovozovat, že správce daně může od touto formou učiněného podání odhlédnout.
72. Na uvedeném závěru přitom nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že podání bylo v posuzované věci učiněno jako příloha podání učiněného ve formátu .XML. Nelze totiž jistě pochybovat o tom, že správce daně nemůže při posouzení podání daňového subjektu ignorovat jeho přílohu, v níž daňový subjekt předkládá správci daně údaje rozhodné pro stanovení jeho daňové povinnosti v daňovém řízení. Takový závěr by byl nutně v rozporu s elementárními zásadami daňového řízení ale i s principy fungování veřejné správy a výkonu veřejné moci obecně.
73. Za situace, kdy žalovaný v nyní řešeném případě nikterak nepochybnuje, že k obsahu tohoto podání učiněného formou přílohy zpracované ve formátu .PDF k podání

zpracovanému ve formátu .XML, nepřihlédl, a to právě a jedině z důvodu nedodržení zveřejněného formátu, byl zdejší soud nucen přisvědčit žalobním námitkám poukazujícím na nezákonné zahájení postupu k odstranění pochybností.

74. Soud s odkazem na shora rekapitulované judikatorní závěry k problematice zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností konstatuje, že žalovaný nemohl při vydání výzvy vyhovět standardům plynoucím z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, když svou pochybnost založil, jak sám přiznal, na neúplném posouzení podání žalobce ze dne 25. 3. 2013.
75. Městský soud v Praze nepochybuje o tom, že žalovaný nemohl dostát pravidlům plynoucím pro vydání výzvy k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, když fakticky ignoroval obsah přílohy podání ze dne 25. 3. 2013 a nezkoumal její případný rozpor s obsahem vlastního podání zpracovaného ve formátu .XML. Za této situace podle soudu nemohl žalovaný rozumně nabýt konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, které jsou esenciální podmínkou zákonného zahájení postupu k odstranění pochybností podle daňového řádu.
76. Žalovaný nemůže podle zdejšího soudu plausibilně tvrdit, že jasně a srozumitelně formuloval své konkrétní existující pochybnosti založené na řádně zjištěných skutkových důvodech, tj. na důvodech objektivně existujících, když při vydání výzvy tvrdící existenci pochybnosti spočívající v rozdílu mezi částkami uvedenými v daňovém přiznání a ve výpisu podle § 92a nerefletoval obsah jeho přílohy zpracované ve formátu .PDF (jejíž obsah odpovídal údajům uvedeným v daňovém přiznání), jejíž existenci zjistil teprve v souvislosti s obranou žalobce spočívající v podání podnětu podle § 261 odst. 6 daňového řádu, tj. několik týdnů po vydání předmětné výzvy. Za této situace nelze legitimně pochybovat o tom, že žalovaný při vydání výzvy nedostal povinnosti založit ji na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích a na analýzách opřených o reálně existující a řádně zjištěné skutkové důvody.
77. Zdejší soud v tomto ohledu připomíná, že při jednání nevyhověl návrhu na provedení důkazu prostřednictvím obsahu spisu v elektronické podobě právě z toho důvodu, že mezi účastníky nebylo sporné, že žalovaný při zahájení postupu k odstranění pochybností za předmětné zdaňovací období obsah přílohy podání z důvodu jejího formátu bez dalšího ignoroval a nepřihlédl k němu. Již tento závěr tedy ve světle výše uvedených východisek postačoval pro posouzení žalobních návrhů žalobce. Provedení důkazu formou zjišťování obsahu elektronického spisu tedy nebylo pro meritorní posouzení nezbytné. Shodné závěry pak platí ve vztahu k důkaznímu návrhu žalobce vznesenému v podané replice, kdy žalobce navrhoval, aby soudu na jednání mohl předložit důkaz - elektronické podání žalovanému, které osvědčí skutečnost, že výpis evidence pro účely dani z přidané hodnoty nebyl pouze jednostránkový, jak tvrdí žalovaný, a který zároveň osvědčí, že byl výpis podán ve formátu XML. Ani provedení tohoto důkazu by totiž podle přesvědčení zdejšího soudu nemohlo na výše vyslovených závěrech ničeho změnit, když mezi účastníky nebylo sporné, že žalovaný zcela odhlédl od obsahu přijaté přílohy ve formátu .PDF.
78. Zdejší soud doplňuje, že žalovaný měl na obsah podání žalobce doručených mu dne 25. 3. 2013 reagovat detailním zkoumáním jejich obsahu. Nemohl přitom odhlédnout od obsahu přílohy podání doručeného datovou zprávou s podacím číslem 3045826, evidovaného pod čj. 1697410/13/2008-24801-1. Seznal-li by přitom na základě posouzení těchto podání a

jejich příloh, že je zde rozpor mezi obsahem podání učiněného ve formátu .XML a obsahem jeho přílohy zpracované ve formátu .PDF, tj. že je podání nesrozumitelné pro vnitřní rozpornost, měl na uvedenou skutečnost odpovídajícím procesním způsobem zareagovat. V tomto ohledu se podle zdejšího soudu skutkový a právní půdorys nyní posuzované věci poněkud odlišuje od věci, v níž Nejvyšší správní soud rozhodl shora cit. rozsudkem, kde Nejvyšší správní soud považoval za nepřipustné, aby správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu. V právě posuzované věci je totiž skutkový základ odlišný v tom, že v tomto případě nebylo učiněno toliko jediné podání ve formátu, který správce daně (mylně) nepovažoval za přípustný, resp. vyvolávající účinky pro správu daní, ale toto podání ve formátu .PDF zde bylo učiněno jako příloha podání výpisu dle § 92a ve formátu .XML, přičemž mezi těmito podáními byl podle žalovaného zjištěn obsahový rozpor. Za této situace mohl žalovaný na takový případný skutečně zjištěný a doložený předmětný vnitřní obsahový rozpor v podání reagovat výzvou podle § 74 odst. 1 daňového řádu.

79. Zdejší soud přitom s odkazem na shora rekapitulovaný obsah podání žalobce a žalovaného toliko doplňuje, že žalovaný nakonec předmětný postup k odstranění pochybností i bez součinnosti s žalobcem jako daňovým subjektem sám uzavřel se závěrem, že daň lze vyměřit v souladu s řádným daňovým tvrzením žalobce.
80. Se zřetelem ke všem výše uvedeným skutečnostem nezbylo zdejšímu soudu než rozsudkem podle § 87 s. ř. s. vyslovit, že postup k odstranění pochybností zahájený žalovaným výzvou k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2013 pod čj. 1832017/13/2008-24801-101174, na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013, byl nezákonný. Soud pro úplnost podotýká, že výrok tohoto rozsudku obsahově odpovídá žalobcem upravenému žalobnímu návrhu (jde toliko o jeho srozumitelnější vyjádření); nejde tedy o v obecné rovině nedovolenou reformulaci žalobního petitu ve smyslu rozhodnutí Krajského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2017, čj. 48 A 68/2016 - 84.
81. Výroky II. a III. tohoto rozsudku jsou pak reakcí na opětovnou změnu žalobního návrhu žalobcem, který se při jednání *de facto* vrátil k žalobním návrhům vzneseným již v podané žalobě, přestože v doplnění repliky tyto žalobní návrhy se zřetelem k okolnostem nastalým po podání žaloby změnil. Pokud se tedy žalobce domáhal, aby soud určil, že výzva žalovaného k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174, a výzva žalovaného ze dne 26. 7. 2013, čj. 3936498/13/2008-05401-108813, jsou nezákonnými rozhodnutími, nemohl soud takto žalobcem formulovanému návrhu výroku rozsudku vyhovět, neboť předmětné výzvy nade vší pochybnost nejsou rozhodnutími správního orgánu, ve vztahu k nimž by soud mohl v tomto typu řízení konstatovat jeho nezákonnost. Lze nicméně doplnit, že prostřednictvím první z výzev byl zahájen postup k odstranění pochybností, který soud označil výrokem I. tohoto rozsudku za nezákonný, druhá z výzev pak byla vydána v rámci tohoto postupu, tj. v rámci zásahu označeného za nezákonný. Materiálně tedy bylo tomuto žalobnímu návrhu vyhověno výrokem I. tohoto rozsudku, neboť byla konstatována nezákonnost předmětného postupu k odstranění pochybností jako celku. Pokud se pak žalobce po opakované úpravě žalobního petitu domáhal, aby soud žalovanému přikázal, aby obnovil právní stav před vydáním výzev žalovaného ze dne 5. 4. 2013, čj. 1832017/13/2008-24801-101174, a ze dne 26. 7. 2013, čj. 3936498/13/2008-05401-108813, zdejšímu soudu nezbylo, než tomuto návrhu nevyhovět se zřetelem k tomu, že předmětný nezákonný zásah již podle shodného tvrzení účastníků řízení skončil, přičemž žalobce nikterak netvrdil, že trvá nebo hrozí jeho opakování –

právě naopak v doplnění repliky z důvodu pozdějšího chování žalobce žalobní návrh upravil. Požadovaný výrok tedy nemohl soud na půdorysu tzv. deklaratorní zásahové žaloby vyslovit.

82. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč, náklady za zastoupení daňovou poradkyní za 5 úkonů právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, replika, změna žalobního petitu v reakci na pozdější chování žalovaného a účast na jednání soudu) a 5 režijních paušálů po 300 Kč, celkem tedy 17 000 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a 21% DPH ve výši 3 570 Kč. Současně soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení za úkon spočívající v nahlížení do spisu dne 8. 12. 2014, neboť nejde o samostatný úkon právní služby, jenž by byl svou povahou nejbližší prostudování trestního spisu při skončení vyšetřování ve smyslu § 11 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 11 odst. 3 advokátního tarifu, přičemž žalobce v časové souvislosti s předmětným nahlížením neučinil ve věci žádný procesní úkon. Z tohoto důvodu soud žalobci nepřiznal ani vyúčtovanou náhradu cestovného. Současně soud žalobci nepřiznal ani náhradu nákladů za vyjádření k výzvě soudu, zda souhlasí s rozhodnutím ve věci bez jednání, neboť toto vyjádření bylo učiněno v rámci podané repliky ze dne 6. 1. 2014, kterou soud považoval jako celek za jeden úkon právní služby. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 22 570 Kč.

Poučení:

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

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

V Praze dne 14. 3. 2018

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu