



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobkyně: **M.Š.**, se sídlem x, v řízení zastoupené JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Praha 8 – Karlín, Šaldova 34/466, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

t a k t o:

I. **Žaloba se z a m í t á.**

II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v nezákonném postupu k odstranění pochybností a nezákonné daňové kontrole. Žalobkyně je přesvědčená o tom, že výzva k odstranění pochybností je nezákonná pro svou nekonkrétnost a v důsledku podoby výzvy je celý předmětný postup k odstranění pochybností nezákonným zásahem, stejně jako na něj navazující daňová kontrola.

První nezákonný zásah spatřuje v tom, že nebyly splněny zákonné podmínky pro zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností, neboť správce daně neměl konkrétní a zákonem definované pochybnosti ohledně daňového tvrzení žalobkyně a navíc byl postup k odstranění pochybností zahájen po zákonné lhůtě dle § 89 odst. 4 daňového řádu.

Druhým nezákonným zásahem je provádění, resp. zahájení daňové kontroly. Žalobkyně se dále zabývá charakterem lhůty pro zahájení postupu k odstranění pochybností, tedy zda jde o lhůtu propadnou, jak tvrdí žalobkyně, nebo pořádkovou, jak tvrdí žalovaný. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že formulace uvedená v § 89 odst. 4 daňového řádu opravňuje správce daně zahájit postup k odstranění pochybností ve lhůtě 30 dnů a současně zapovídá tuto lhůtu prodloužit. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že z pouhé dikce zákonného textu nelze dovozovat povahu propadnou či pořádkovou. Tu lze dovozovat pouze z celkového kontextu předmětného ustanovení. Název lhůty podle žalobkyně vyplývá také ze skutečnosti, že v ČR smí být státní moc vykonávána pouze v mezích zákona. Opačný výklad ohledně charakteru lhůty tak, jak je zastává žalovaný, by umožnil správci daně zahájit postup k odstranění pochybností v případě uplatněného daňového odpočtu, např. i po roce od podání příslušného daňového přiznání a daňový subjekt by přitom neměl žádnou možnost domoci se nápravy. Nemůže být ale správci daně poskytnuto několik měsíců k tomu, aby posoudil, zda konkrétní uplatněný nadměrný odpočet podrobí postupu k odstranění pochybností či nikoliv. Pokud není zahájen postup k odstranění pochybností, musí být daňová povinnost vyměřená konkludentně fikcí, a tedy dle § 140 odst. 2 daňového řádu ke dni podání daňového přiznání. Přitom odkazuje na povinnost správce daně vyplatit odpočet ve lhůtě stanovené v § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy do 30 dnů od podání daňového přiznání. Dovozuje, že jak lhůta stanovená v § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tak lhůta dle § 89 odst. 4 daňového řádu, musí být ve vzájemné shodě. Lhůtu dle § 89 odst. 4 daňového řádu tak nelze vykládat jinak než jako za lhůtu propadnou.

Žalobkyně dále namítá, že výzva k odstranění pochybností nebyla dostatečně konkrétní. Žalovaný své pochybnosti v projednávané věci odůvodňuje tím, že v posledních 12 kalendářních měsících vykazuje žalobkyně vyšší přijatá zdanitelná plnění, než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet. Toto tvrzení je ale dle tvrzení žalobkyně zavádějící. Žalobkyně poukazuje na to, že v každém ze zdaňovacích období přijala plnění v podobě osobního automobilu, který využívá pro své podnikání. Poměr přijatých a uskutečněných plnění ztrácí význam, neboť podala věrohodný obraz o ziscích z podnikání daňového subjektu. Pochybností žalovaného v předmětném případě je tak výše hodnot vykázaných v daňovém přiznání, jinými slovy údaj z daňového přiznání, v kontextu předchozích tří daňových přiznání žalobkyně. Žalobkyně odkazuje na ustanovení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008, č.j. 9Afs 110/2007. Existence pochybností ve výzvě k odstranění pochybností se musí opírat o konkrétní skutkové důvody, tj. důvody objektivně existující, které musí být ve výzvě k odstranění pochybností vyčerpávajícím způsobem popsány. Žalobkyně je tak přesvědčená, že žalovaný žádné konkrétní pochybnosti nemá, jelikož ve výzvě pouze přepisuje formulaci § 89 odst. 1 daňového řádu, když uvádí, že po přezkoumání daňového přiznání vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů v oddílu C daňového přiznání. Není ale objasněno, na základě čeho správce daně považuje tyto údaje za pochybné a nesprávné. V daném případě má žalovaný pochybnosti jak o přijatých, tak o uskutečněných zdanitelných plnění, což nejsou dílčí pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu, nýbrž se jedná o pochybnosti o daňovém přiznání jako celku, které spíše odpovídají rozsahu daňové kontroly. Žalovaný ve výzvě nerozvádí, proč by faktický poměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění měl zakládat pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu.

Žalobkyně dále namítá nedostatečnou a nejasnou formulaci pochybností dle § 89 odst. 2 daňového řádu, rozsah požadovaných důkazních prostředků. Odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1Aps 20/2013, dle kterého vedle toho, že správce daně musí relevantně pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem

předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytýkacího řízení. K zákonnosti výzvy k odstranění pochybností proto nestačí uvést, ohledně kterých údajů má správce daně pochybnosti, musí ale také uvést, o čem konkrétně má pochybnosti a jaké povahy přesně tyto pochybnosti jsou. Žalovaný ale ve výzvě nepožaduje prokázat nějaké dílčí skutečnosti daňového přiznání, ale požaduje po žalobkyni prokázat všechno, jež to samo o sobě potvrzuje absenci konkrétních a skutkově podložených pochybností ve smyslu § 89 odst. 1. Pokud žalovaný uvádí, že pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů má ohledně plnění vykázaných v oddílu C daňového přiznání, jsou předmětem jeho pochybností prakticky veškerá plnění žalobkyně. Rovněž to svědčí o faktickém provádění daňové kontroly a nikoli pouze postupu k odstranění pochybností, jehož rozsah je vzhledem k jeho účelu značně limitován a nesmí být správcem daně překročen. O nezákonnosti výzvy svědčí nejen absence jakýkoli konkrétních a skutkově podložených pochybností, ale i rozsah důkazních prostředků, které žalovaný po žalobkyni požadoval předložit.

Žalobkyně dále namítá nemožnost dodatečného zhojení vadnosti výzvy k odstranění pochybností a nesouhlasí se závěrem odvolacího finančního ředitelství, které ve vyrozměnění tvrdí, že pokud žalobkyně na výzvu reagovala, byla případná nezákonnost výzvy k odstranění pochybností zhojena. Nesouhlasí ani s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18.12.2014 sp.zn. 2Afs 82/2013. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že nelze po daňovém subjektu požadovat, aby v případě, kdy je přesvědčen o nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností, na tuto výzvu nijak nereagoval a nechal správce daně vyměřit daňovou povinnost dle pomůcek. Akceptací závěru ohledně aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2Afs 82/2013 dochází k jednoznačnému odmítnutí spravedlnosti. Daňovému subjektu je znemožněno se proti úkonu správního orgánu bránit u soudu pouze z důvodu, že se odmítl vystavit krajně nepříznivým právním následkům v podobě nevyhovění nezákonné výzvě k odstranění pochybností.

Žalobkyně dále poukazuje na to, že již ve stížnosti vznesla pochybnosti nad oprávněním podepsané úřední osoby na výzvě, pana Ing. R. K.. Nesouhlasí se závěrem žalovaného ve vyřízení stížnosti, ve kterém uvedl, že oprávnění vyplývá z Organizačního řádu Finanční správy ČR, Podpisového řádu finanční správy ČR a Podpisového řádu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a že toto jsou interní normativní akty správce daně, které ze své podstaty nemohou být předmětem dokazování. To žalobkyni není jasné, neboť dle § 93 daňového řádu může být jako důkaz použito všech prostředků. Žalobkyni tak nebylo ke dni podání žaloby prokázáno, že výzvu podepsala oprávněná osoba ve smyslu § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Žalobkyně k prokázání oprávnění úřední osoby k podpisu navrhuje provedení předmětných interních a veřejně nedostupných předpisů, z nichž je toto oprávnění dovozováno.

Žalobkyně dále namítá, že nezákonná byla i daňová kontrola zahájená ve stejný den, kdy byl ukončen postup k odstranění pochybností, čímž došlo k vážnému zásahu do procesních a majetkových práv žalobkyně. Žalobkyně vytýká žalovanému, že zahájil daňovou kontrolu vzápětí po skončení daňové kontroly s tím, že zkrácení práva žalobkyně na podání návrhu na pokračování v dokazování žalovaný ospravedlňoval zásadou rychlosti dle § 7 daňového řádu. Žalovaný tak vědomě porušil zásadu zákonnosti dle § 5 odst. 1 daňového řádu a procesní práva žalobkyně spočívající v jejím právu podat dle § 90 odst. 2 daňového řádu návrh na pokračování v dokazování. Předmětná daňová kontrola je tak nezákonná pro způsob jejího zahájení, když správce daně porušil právo žalobkyně dle § 90 odst. 2 daňového řádu, tedy nechat žalobkyni vyjádřit se k výsledku postupu k odstranění pochybností, a podat svůj návrh na pokračování v dokazování. Dále je daňová kontrola nezákonná, jelikož iniciovat její

zahájení dle § 90 odst. 3 daňového řádu může být výhradně daňový subjekt svým návrhem na pokračování v dokazování, a teprve je-li tento návrh shledán důvodným, je správce daně legitimován k zahájení daňové kontroly. Další nezákonnost daňové kontroly shledává žalobkyně v tom, že tato daňová kontrola vyplývá z nezákonného postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně uvádí, že si je vědoma toho, že správce daně má právo zahájit daňovou kontrolu podle § 87 daňového řádu, ta je ale v jiném režimu, který nenavazuje na postup k odstranění pochybností. Pokud žalovaný uvedl, že žalobkyně nebude zahájením daňové kontroly zkrácena na svých právech, neboť jí bude umožněno předkládat důkazní prostředky nebo navrhopat provedení dalších důkazních prostředků v rámci daňové kontroly dle § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu, žalobkyně s tímto nesouhlasí. Zdůrazňuje, že po proběhnuvším postupu k odstranění pochybností je iniciativa na straně daňového subjektu, který se může sám rozhodnout, zda bude brojit proti závěrům správce daně z postupu k odstranění pochybností v daňové kontrole, anebo v rámci odvolání proti platebnímu výměru. V dané věci netrvala žalobkyně na dalším dokazování, neboť všechny důkazní prostředky, které měla k dispozici a kterými údaje ve svém daňovém přiznání mohla prokázat, již doložila. Žalobkyně navrhla, aby soud postup Finančního úřadu pro hlavní město Prahu spočívající ve vydání výzvy k odstranění pochybností prohlásil za nezákonný, dále rozhodl o tom, že daňová kontrola byla nezákonná a aby Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územnímu pracovišti pro Prahu 9 zakázal pokračovat v daňové kontrole.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou, konstatoval obsah výzvy k odstranění pochybností a uvedl, že žalobkyni vyzval k doložení, zda byla zdanitelná plnění použita pro uskutečňování ekonomické činnosti daňového subjektu a zda byla v přiznání uvedena veškerá uskutečněná plnění na základě provedené analýzy z daňových přiznání daně z přidané hodnoty podaných 12 měsíců před předmětným zpochybněným daňovým přiznáním. Z analýzy vykázání daňových povinností vyplynulo, že žalobkyně vykazuje vyšší přijatá plnění oproti uskutečněným plněním a poměr výkonnosti je pouze ve výši 0,217. Vzhledem k tomu, že žalobkyně jako fyzická osoba a plátce daně uvedla v přiznání z přidané hodnoty v kolonce hlavní ekonomická činnost taxislužba a pronájem osobních vozů, žalovanému vznikly pochybnosti o vykázaných údajích v přiznání. Odmítá proto tvrzení, že výzva nebyla konkrétní a nebyla vydána v souladu s daňovým řádem a požadavky judikatury NSS. Žalovaný je toho názoru, že v předmětném daňovém řízení nebyla vydána nezákonná výzva k zahájení k postupu k odstranění pochybností a ani tento postup samotný není nezákonný. Přejchod do daňové kontroly v rozsahu postupu k odstranění pochybností je v souladu s daňovým řádem a následná kontrolní zjištění rovněž nejeví žádné znaky nezákonnosti, tudíž není možno postup žalovaného hodnotit z hlediska nezákonného rozsahu v souladu s ustanovením § 82 s.ř.s. Žalovaný je přesvědčen, že není žádný relevantní důvod k ukončení daňové kontroly z důvodu nezákonnosti postupu žalovaného. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2012, sp.zn. 8Afs 38/2011 poukazuje na to, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Výzva naznačovala jisté pochybnosti žalovaného o uplatněném nadměrném odpočtu za dané zdaňovací období a i pokud by případně obsahovala jisté pochybení ve své textaci, nedosáhlo by pochybení za dané situace takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzvy a na ní navazujícího postupu k odstranění pochybností. Po žalovaném nelze požadovat, aby byla výzva naprosto dokonalá ve smyslu její konkrétnosti. V době vydání výzvy správce daně obvykle nezná veškeré okolnosti předmětu daně na rozdíl od daňového subjektu, a právě proto vyzývá daňový subjekt, aby se k němu vyjádřil, vysvětlil a prokázal. K rozsahu požadovaných dokumentů pak uvedl, že vedení a předložení evidence pro účely daně z přidané hodnoty dle ustanovení 100 zákona o dani

z přidané hodnoty je zákonnou povinností každého daňového subjektu, který je plátcem daně z přidané hodnoty a podává přiznání k dani z přidané hodnoty.

Nelze akceptovat názor žalobkyně, že by žalovaný ve výzvě uvedl jako důvod svých pochybností vykázaný nadměrný odpočet nebo pravidelně se opakující nadměrný odpočet, ale jasným a konkrétním důvodem pro pochybnosti žalovaného byl dlouhodobý propad mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. V případě, že by charakter provozní činnosti žalobkyně nasvědčoval tomu, že čerpá pravidelné nadměrné odpočty z titulu např. komunitárního plnění nebo vývozu, žalovanému by pochybnosti ohledně pravidelně uplatňovaného nadměrného odpočtu nevznikly. Z podaných přiznání k dani z přidané hodnoty ale vyplynulo, že žalobkyně neposkytuje uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně v rámci intrakomunitárního chodu. Žalovaný nikdy neuvedl jako důvod svých pochybností pravidelné čerpání nadměrného odpočtu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně reagovala na výzvu a předkládala důkazní prostředky, lze předpokládat, že výzvě k odstranění pochybností rozuměla. Žalovaný v protokole zhodnotil důkazní prostředky a zdůvodnil, proč žalobkyně neodstranila pochybnosti uvedené v předmětné výzvě a proč bude zahájena daňová kontrola. Zároveň jí byla osobně předána výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, čímž bylo důkazní břemeno přeneseno opět ze žalovaného na žalobkyni.

K námitce pozdního vydání výzvy uvedl, že výzva byla vydána dne 25.2.2016, tedy skutečně jeden den po uplynutí zákonné lhůty. Tato lhůta není lhůtou prekluzivní, ale pořádkovou, což vyplývá přímo z dikce zákonného ustanovení. Pokud by se jednalo o lhůtu propadnou, musela by tato skutečnost být podle ustanovení explicitně uvedena, což potvrdil Nejvyšší správní soud rozhodnutím ze dne 30.6.2016 ve věci 4Afs 95/2016. Pokud jde o námitky týkající se nezákonnosti daňové kontroly, poukázal na to, že správce daně po odpovědi na výzvu k odstranění pochybností může zahájit daňovou kontrolu bez ohledu na návrh daňového subjektu na pokračování dokazování, to za situace, kdy odpovědí na výzvu jeho pochybností daňový subjekt neodstranil a je nutné provést další rozsáhlé dokazování. Žalovaný zdůraznil, že postup k odstranění pochybností je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. V momentě, kdy žalovaný poznal, že se proces začal svým rozsahem vymykat postupu k odstranění pochybností, tento postup ukončil a přešel do daňové kontroly. Daňová kontrola (§ 85 a následující) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Odmítl názor žalobkyně, že přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly je možné jen po návrhu ze strany daňového subjektu.

K námitkám týkajícím se rozhodovací činnosti odvolacího finančního ředitelství se žalovaný odmítl vyjádřit, neboť směřují vůči nadřízenému orgánu a nikoli vůči žalovanému.

K námitce nedostatku podpisu oprávněné osoby uvedl, že rozhodnutí obsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti, když dle článku 145 bodu 1 Organizačního řádu Finanční správy České republiky jsou oprávněni jednat jménem orgánů finanční správy, s výjimkou právních jednání v majetkoprávních, služebních a pracovněprávních věcech, všichni představení a vedoucí zaměstnanci v rámci své působnosti stanovené organizačním řádem. Jednání uvedených představených a vedoucích zaměstnanců orgány finanční správy zavazuje. Dle článku 146 bodu 1 Organizačního řádu upravuje oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty Podpisový řád, dle jeho článku 22 podepisují jménem GFR ředitel OFR, ředitel FÚ a ředitel sekce územního pracoviště FÚ nebo ředitel odboru územního

pracoviště v rámci své působnosti dokumenty v souladu s interními akty řízení. Ředitel OFŘ a ředitel FÚ jsou oprávněni delegovat své podpisové oprávnění v souladu s interními akty řízení včetně dokumentů vyplývajících z přenesení výkonu pravomoci služebního orgánu v případech uvedených v článku 5a. Dle článku 1 bodu 3 Podpisového řádu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu upravuje podpisový řád oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty vyhotovené Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, včetně jeho územních pracovišť. Dle článku 12 tohoto Podpisového řádu podepisují vedoucí vyměřovacího oddělení v rámci své působnosti první výzvy vydané dle daňového řádu s ohledem na výše uvedené a také k tomu, že Ing. R. K. byl jmenován ve funkci vedoucího vyměřovacího oddělení III od 1.4.2015 do 30.6.2016, nejsou námitky proti podpisu výzvy důvodné. Na výzvě doručené žalobkyni souhlasí elektronický podpis s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení osoby oprávněné k jejímu podpisu v souladu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. K náležitostem podpisu osoby oprávněné podle Podpisového řádu žalovaného odkázal na rozhodnutí NSS 7Afs 156/2016 s tím, že žalobkyně neuvedla konkrétní skutková tvrzení, která by byla způsobila zpochybnit podpis oprávněné osoby a navíc žalovaný není oprávněn prokazovat své vnitřní uspořádání.

Žalobkyně využila svého práva a zaslala soudu repliku k vyjádření žalovaného, ve které v podstatě shrnula své dosavadní žalobní námitky a navrhla, aby soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku.

U jednání soudu účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích.

Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně podala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí rok 2015 a dne 25.2.2016 vydal žalovaný výzvu k odstranění pochybností, v níž žalobkyni vyzval k odstranění pochybností ohledně jejího daňového přiznání, neboť „vzhledem ke skutečnosti, že v posledních dvanácti kalendářních měsících vykazujete vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (poměr uskutečněných a přijatých plnění za dané období je 0,217) a v předmětném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty vykazujete vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění, správce daně má pochybnosti o tom, zda vykazovaný nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, zejména zda byla přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečnění ekonomické činnosti a zda byla v přiznání uvedena veškerá uskutečněná plnění.“ Žalobkyně byla vyzvána, aby prokázala, že nárok na odpočet daně u přijatých plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, aby uvedla, pro jaké účely byla přijatá plnění použita nebo kdy a jakým způsobem budou uskutečněna plnění související s těmito přijatými plněními. Žalobkyně byla vyzvána, aby předložila evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Dne 3.3.2016 byl se žalobkyní sepsán Protokol o zahájení postupu k odstranění pochybností. Dne 24.3. byl sepsán další protokol týkající se prověření nadměrného odpočtu na DPH. Dne 28.4.2016 byl sepsán Protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností a o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu s tím, že daňová kontrola je zahájena na základě předchozího postupu k odstranění pochybností dle výzvy ze dne 29.2.2016 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění za uvedené období. Dále správce daně rozšiřuje daňovou kontrolu tak, že předmětem daňové kontroly budou uskutečněná zdanitelná plnění.

Proti obsahu výzvy a způsobu zahájení daňové kontroly podala žalobkyně dne 18.5.2016 stížnost, kterou doplnila dne 20.5.2016 a 26.5.2016. Dne 11.7.2016 pak žalobkyně

podala další stížnost, ve které poukazovala na to, že v případě předmětného postupu k odstranění pochybností došlo k jeho zahájení po uplynutí 30 denní lhůty pro její zahájení dle § 89 odst. 4 daňového řádu.

Dne 15.7.2016 vydal žalovaný Vyrozumění stěžovatele o výsledku prošetření stížnosti, v níž byly obě stížnosti žalobkyně vyhodnoceny jako přípustné, ale nedůvodné. Dne 3.8.2016 učinila žalobkyně k odvolacímu finančnímu ředitelství žádost o prošetření způsobu vyřízení stížností. Dne 7.9.2016 jí bylo doručeno Vyrozumění žalovaného o výsledku prošetření stížností, v němž bylo konstatováno, že lhůta pro správce daně ohledně zahájení postupu k odstranění pochybností je pouze pořádková a její nedodržení ze strany správce daně nezpůsobuje nezákonnost postupu k odstranění pochybností. Dne 7.9.2016 podala proti obsahu Vyrozumění žalobkyně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti k odvolacímu finančnímu ředitelství, které dne 30.9.2016 vydalo Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížností, v němž shledalo obě žádosti žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako nedůvodné. Dne 4.1. bylo žalobkyni doručeno další vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou zpochybňovala zákonnost výzvy k odstranění pochybností z důvodu, že byla vydána až po uplynutí zákonem stanovené lhůty. Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že zjistilo, že výzva k odstranění pochybností byla vydána až den po uplynutí zákonné lhůty dle § 89 odst. 4 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že předmětná lhůta není lhůtou prekluzivní, nedochází jejím uplynutím k zániku práva. Pokud by se mělo jednat o lhůtu propadnou, musela by tato skutečnost, že s jejím uplynutím je spojen zánik práva správce daně na zahájení postupu k odstranění pochybností, byla v uvedeném ustanovení explicitně stanovena.

Městský soud v Praze vycházel při posouzení důvodnosti podané žaloby z pojmového vymezení nezákonného zásahu obsaženého v § 82 zákona č. 150/2002 Sb. – soudního řádu správního v platném znění (dále jen s. ř. s.), podle kterého 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.

Z podané žaloby je patrné, že žalobkyně nezákonný zásah spatřuje ve vydání neurčité Výzvy k odstranění pochybností, v postupu na odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, který započal touto Výzvou, a v provádění, resp. zahájení daňové kontroly.

Soud proto nejprve posuzoval, zda se žalovaný postupem k odstranění pochybností, zahájeným vydáním předmětné výzvy, nedopustil nezákonného zásahu podle § 82 s.ř.s.. Přitom vycházel z ustanovení § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb. - daňového řádu, dle kterého, 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.

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 užívá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím 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. V novém daňovém řádu byl institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytýkacího řízení (viz § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků), které postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností, a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkacího řízení.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou a správce daně ho využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že postup k odstranění pochybností *„má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3)“*.

V projednávané věci ve výzvě k odstranění pochybností uvedl žalovaný, že důvodem pro její zaslání jsou jeho „pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C přiznání, neboť „Vzhledem ke skutečnosti, že v posledních dvanácti kalendářních měsících vykazujete vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (poměr uskutečněných a přijatých plnění za dané období je 0,217) a v předmětném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty vykazujete vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění, správce daně má pochybnosti o tom, zda vykazovaný nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, zejména zda byla přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečnění ekonomické činnosti a zda byla v přiznání uvedena veškerá uskutečněná plnění.“ Žalobkyně byla vyzvána, aby prokázala, že nárok na odpočet daně u přijatých plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, aby uvedla, pro jaké účely byla přijatá plnění použita nebo kdy a jakým způsobem budou uskutečněna plnění související s těmito přijatými plněními. Žalobkyně byla vyzvána, aby předložila evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

Úvodem soud předesílá, že postup k odstranění pochybností ve smyslu citovaného ustanovení § 89 daňového řádu směřuje ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. Správce daně jej využívá ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, vzniknou-li o něm pochybnosti. Pokud má správce daně za to, že k odstranění vzniklých pochybností postačí pouze poskytnutí několika dílčích důkazních prostředků a nebude třeba provádět daňovou kontrolu, doručí daňovému subjektu výzvu k odstranění pochybností, v níž své pochybnosti vyjádří dostatečně jasně, konkrétně a určitě. Obsah výzvy je třeba naformulovat takovým způsobem, aby na něj mohl daňový subjekt poskytnout určitou odpověď, tj. aby se daňový subjekt mohl k vysloveným pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit a nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat. Z výzvy tak musí být zřejmé, jaké skutečnosti má daňový subjekt vysvětlit, jaké důkazní prostředky má doložit či jaké údaje má opravit.

První žalobní námitka o nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností, neboť správce daně neměl dle žalobkyně konkrétní a zákonem definované pochybnosti ohledně daňového tvrzení žalobkyně, není důvodná. Předmětná výzva je srozumitelná a jsou v ní dostatečně konkretizovány pochybnosti, správce daně i důvody, které ke vzniku těchto pochybností vedly. Správce daně ve výzvě uvedl, že má o podaném přiznání k dani z přidané hodnoty za období 4. čtvrtletí 2015 a údajích uvedených v jeho oddíle C pochybnosti, a to konkrétně o oprávněnosti nároku žalobce na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), zejména o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti a o tom, zda byla v přiznání uvedena veškerá uskutečněná plnění. Důvodem těchto pochybností byla zjištění správce daně, že žalobkyně v posledních dvanácti kalendářních měsících vykazovala vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (poměr uskutečněných a přijatých plnění za dané období je 0,217) a že žalobkyně v předmětném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty vykazovala vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění.

V této souvislosti soud odkazuje na názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, že ve 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 a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených; výzva odkazující pouze na příslušný řádek takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá. Pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. *„Postačí, půjde-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 či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu.“* Zdejší soud doplňuje, že výše uvedený závěr lze vztáhnout i na nyní projednávaný případ, neboť institut výzvy k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu se od výzvy, již se zahajovalo vytykáací řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, téměř neliší.

Správce daně tedy uskutečněnou výzvou seznámil žalobkyni s důvody, které zakládají jeho pochybnosti, přičemž tyto důvody byly opřeny o konkrétní skutečnosti – podle přiznání k dani totiž žalobkyně ve zdaňovacím období vykazovala opětovně vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění. Nelze opomenout, že výzva k odstranění pochybností a pochybnosti v ní vyjádřené bezprostředně navazují na údaje uvedené již dříve žalobkyní v přiznání k dani. Jasným a konkrétním důvodem pro pochybnosti správce daně byl tedy dlouhodobý propad mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Správce daně proto k ověření, zda údaje v přiznání k dani korespondují se skutečností, vyzval žalobkyni, aby tyto údaje doložila, jelikož u něj vyvstaly pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobce na nadměrný odpočet. Žalobkyně je povinna daň nejen přiznat, ale rovněž svá tvrzení v podaném přiznání doložit, tzn. nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Výzva současně obsahovala konkrétní pokyny, co by měla žalobkyně k odstranění pochybností učinit, jaké dokumenty správci daně předložit. Žalovaný se neomezil na pouhé konstatování, že má o podaném přiznání k dani pochybnosti, nýbrž řádně odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny a jakým způsobem je má případně žalobkyně odstranit. Předmětná výzva tedy neodporuje závěrům Nejvyššího správního soudu vyjádřeným ve výše citovaném usnesení.

Z protokolů o ústních jednáních ze dne 3.3.2016 a 24.3.2016 je patrné, že správce daně v jejich průběhu opatroval od žalobkyně podklady pro to, aby mohl vzniklé pochybnosti potvrdit, či odstranit. Za tím účelem vyžádal od žalobkyně konkrétní smlouvy, faktury a jiné konkrétní doklady, které žalobkyně správci daně předložila, z čehož je patrné, že žalobkyně věděla, jaké doklady jsou po ní požadovány a jaké pochybnosti správce daně má v rámci postupu k odstranění pochybnosti těmito doklady odstranit. U jednání soudu žalobkyně sice zdůraznila, že správci daně předložila kupní smlouvu na vozidla i fakturu, tedy důkaz o obchodní transakci, která podle ní zapříčiňuje nadměrný odpočet, toto tvrzení ale jednak žalovaný nezpochybňuje a navíc je z hlediska níže uvedeného zcela irrelevantní. Dne 28.4.2016 byl se žalobkyní sepsán protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, ve kterém správce daně podrobně shrnul dosavadní učiněná zjištění a konstatoval, že žalobkyně dosud nedoložila svá tvrzení ohledně vkladů na bankovní účet a tato tvrzení neprokázala žádnými důkazními prostředky s tím, že tyto neobjasněné vklady ještě více prohloubily pochybnosti správce daně o přiznání veškerých uskutečněných plnění, jelikož cílem podnikatelské aktivity by měl být zisk a ne ztráta a v tomto případě nejde o zmařené investice. Správce daně proto zdůraznil, že žalobkyně dosud neodstranila jeho pochybnosti uvedené ve výzvě, a to, zda byla v přiznání uvedena veškerá uskutečněná plnění. Poukázal také na to, že z uvedených důkazních prostředků je zřejmé, že daňový subjekt „dotuje“ náklady související s jeho ekonomickou činností ze zdrojů, u nichž nelze jednoznačně konstatovat, že se nejedná o uskutečněná plnění, ze kterých má plátce daně povinnost odvést daň. Z uvedeného je patrné, že se správcem daně uvedená pochybnost potvrdila v dalším průběhu postupu k odstranění pochybností, z čehož je patrné, že správce daně měl k uvedeným pochybnostem dostatek důvodů. Soud proto dospěl k závěru, že v posuzované věci byla výzva k odstranění pochybností vydána v souladu s ustanovením § 89 daňového řádu a její obsah zcela odpovídal požadavkům obsaženým v tomto ustanovení i v judikatuře správních soudů.

Žalobkyně dále namítá, že o nezákonnosti výzvy svědčí nejen absence jakýkoli konkrétních a skutkově podložených pochybností, ale i rozsah důkazních prostředků, které žalovaný po žalobkyni požadoval předložit. Ani tuto část námitky týkající se nezákonnosti výzvy soud důvodnou neshledal. Rozsah požadovaných dokumentů soud nepovažuje za tak široký, že by překračoval meze postupu k odstranění pochybností. Jak již soud konstatoval výše, výzva k odstranění pochybností je formulována dostatečně konkrétně. Správce daně v ní jednoznačně vymezil své pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti a pravdivosti předloženého přiznání k dani a tyto pochybnosti řádně odůvodnil. Za účelem odstranění pochybností vyzval správce daně žalobkyni k vyjádření a předložení důkazních prostředků, jimiž bude možné zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně; výslovně pak žalobkyni vyzval k tomu, aby předložila evidenci podle § 100 zákona o DPH, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Z uvedeného je patrné, že žalobkyni nebylo uloženo předložit doklady, které by neměly časovou a věcnou souvislost s prověřovaným zdaňovacím obdobím. Cílem správce daně tedy bylo zjistit, zda žalobkyně přijatá plnění používala pro účely uskutečňování ekonomické činnosti. Soud má za to, že správcem daně požadovaný výčet dokumentů není nijak významně rozsáhlý a že se jedná o dokumenty, které může žalobkyně bez obtíží předložit, a tím vyvrátit vzniklé pochybnosti správce daně. Výše popsany postup tedy nelze považovat za překročení limitů postupu k odstranění pochybností ze strany správce daně.

Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně o opožděnosti zahájení postupu k odstranění pochybností.

Podle § 89 odst. 4 daňového řádu pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

K charakteru této lhůty se například vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30.6.2016, č.j. 4 Afs 95/2016 – 36 (dostupný na www.nssoud.cz), když uvedl, že třicetidenní lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností má pouze pořádkovou povahu, neboť s jejím marným uplynutím zákon nespojuje zánik oprávnění správce daně na zahájení postupu k odstranění pochybností. Nejedná se tedy o lhůtu prekluzivní, která je kupříkladu obsažena v § 148 daňového řádu, v němž se výslovně uvádí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stejný názor o toliko pořádkové povaze lhůty obsažené v § 89 odst. 4 daňového řádu ostatně zaujímá i odborná literatura (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M., Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Nedodržením této pořádkové lhůty tedy v případě žalobkyně nebyla založena nezákonnost postupu podle § 89 a násl. daňového řádu.

Městský soud neshledal žádný důvod, pro který by se měl od uvedené argumentace Nejvyššího správního soudu odchýlit. Proto také neshledal důvody pro předložení věci Soudnímu dvoru EU se žádostí o zodpovězení předběžné otázky. Soud navíc pro úplnost dodává, že dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie má položit předběžnou otázku pouze v případě, *považuje-li rozhodnutí o této otázce za nezbytné k vynesení svého rozsudku*. Soudy, proti jejichž rozhodnutím lze podat opravný prostředek, mají možnost (nezávisle na vůli účastníků řízení), avšak nikoli povinnost, využít jmenovaného institutu. Městský soud na základě výše uvedeného žádný důvod pro položení předběžné otázky neshledal.

Žalobkyně dále namítla, že ke dni podání žaloby nebylo nijak prokázáno, že výzvu podepsala oprávněná osoba ve smyslu § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu a navrhla provedení důkazu Organizačním řádem Finanční správy a Podpisovými řády Finanční správy a Finančního úřadu pro hl.m. Prahu.

K tomu soud uvádí, že Organizační řád je veřejně přístupný na stránkách www.financnisprava.cz, kde se s ním může žalobkyně seznámit. Podle článku 145 odst. 1 Organizačního řádu jsou oprávněni jednat jménem orgánů finanční správy, s výjimkou právních jednání v majetkoprávních, služebních a pracovněprávních věcech, všichni představení a vedoucí zaměstnanci v rámci své působnosti stanovené organizačním řádem. Podle článku 146 upravuje oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty podpisový řád. Oprávnění Ing. R. K. k podpisu Výzvy k odstranění pochybností vyplývá z Podpisového řádu Finanční správy ČR a Finančního úřadu, neboť Ing. R. K. byl oprávněn k podpisu dle čl. 12 podpisového vzoru finančního úřadu pro hlavní město Prahu z titulu své funkce vedoucího vyměřovacího oddělení III. Soud považuje za nutné zdůraznit, že žalobkyně sice oprávnění Ing. K. zpochybňuje, neuvádí ale žádné konkrétní skutečnosti, kterými by své tvrzení podepřela. Oproti tomuto zcela obecnému tvrzení stojí vyjádření žalovaného, které odkazuje na konkrétní články Organizačního řádu i obou Podpisových řádů. I městský soud proto dospěl k závěru, že výzva k odstranění pochybností ze dne 25.2.2016 je podepsána oprávněnou osobou dle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, neboť obsahuje jméno, příjmení a pracovní zařazení Ing. R. K. a je podepsána jeho kvalifikovaným elektronickým podpisem. Městský soud přitom poukazuje na to, že náležitostmi podpisu oprávněné osoby se zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16.11.2016, č.j. 7 Afs 156/2016 – 59, ve kterém se

mimo jiné vyjádřil i k situaci, kdy žalobce, stejně jako v projednávané věci, neuvedl žádná konkrétní skutková tvrzení, která by byla způsobilá zpochybnit oprávnění k podpisu rozhodnutí, a ani nenamítl, že by tato osoba vůbec nebyla úřední osobou, ani nevzněl námitku její podjatosti. Nejvyšší správní soud také zdůraznil, že „žalovaný není povinen stěžovatele prokazovat své vnitřní uspořádání. V souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu je pouze povinen sdělit osobě zúčastněné na správě daní k její žádosti, kdo je v dané věci oprávněnou úřední osobou“. Městský soud proto dospěl k závěru, že ani tato námitka není důvodná.

Žalobkyně dále namítá, že nezákonná byla i daňová kontrola zahájená ve stejný den, kdy byl ukončen postup k odstranění pochybností, čímž došlo k vážnému zásahu do procesních a majetkových práv žalobkyně. Žalovaný tak vědomě porušil zásadu zákonnosti dle § 5 odst. 1 daňového řádu a procesní práva žalobkyně spočívající v jejím právu podat dle § 90 odst. 2 daňového řádu návrh na pokračování v dokazování.

Dle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.

Podle odst. 2 nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

Podle odst. 3 pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

I tuto námitku soud považuje za nedůvodnou, neboť ani tímto postupem žalovaného k nezákonnému zásahu do práv žalobkyně nedošlo. Přitom soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2015, č.j. 9 Afs 140/2014 – 44 (dostupný na www.nssoud.cz) podle kterého lze k zahájení daňové kontroly přikročit po provedeném postupu k odstranění pochybností, po němž stále přetrvávají důvody k pokračování v dokazování, i tehdy, když daňový subjekt nepodá návrh na pokračování v dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS). Žalobkyně se tedy mylí, pokud je přesvědčena o tom, že iniciovat zahájení daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu může výhradně daňový subjekt svým návrhem na pokračování v dokazování, a teprve je-li tento návrh shledán důvodným, je správce daně legitimován k zahájení daňové kontroly. Takový závěr je zcela v rozporu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu. Pokud tedy žalovaný se žalobkyní řádně projednal výsledky postupu k odstranění pochybností se závěrem, že jeho pochybnosti nadále přetrvávají, a proto je nutné zahájit daňovou kontrolu, je tento postup zcela v souladu s daňovým řádem. Soud se neztotožňuje ani s námitkou žalobkyně, že postupem žalovaného došlo k porušení jejích procesních práv spočívajících v jejím právu podávat návrhy na pokračování v dokazování, neboť právo navrhnout důkazy měla žalobkyně i v průběhu nově zahájené daňové kontroly.

S ohledem na vše výše uvedené soud uzavírá, že žalobkyně byla k odstranění pochybností správcem daně náležitě vyzvána, jelikož samotná výzva obsahovala jednak řádné

vymezení pochybností a relevantních skutečností, z nichž tyto pochybnosti pramení, a jednak uvedení způsobu, jakým je možné pochybnosti správce daně rozptýlit. Žalobkyně tedy nebyla vydáním výzvy a zahájením postupu k odstranění pochybností zkrácena na svých právech. Stejně tak nebyla na svých právech zkrácena ani zahájením daňové kontroly bezprostředně po skončení postupu k odstranění pochybností, neboť daňovou kontrolu mohl správce daně zahájit v případě trvajících pochybností i bez návrhu žalobkyně, která navíc mohla v průběhu daňové kontroly předkládat důkazní prostředky nebo navrhopvat jejich provedení.

Vzhledem k tomu, že soud neshledal, že by se žalovaný vůči žalobkyni dopustil nezákonného zásahu, žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto ve výroku II. rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 11. května 2017

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu