



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **TOPTINT s.r.o.**, Bořivojova 878/35, Praha 3, zast.: Ing. Roman Nagy, daňový poradce, Velká Dlážka 542/4, Přerov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením žalovaného,

**t a k t o :**

- I. Postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností č.j. 6431718/14/2003-52522-107339 ze dne 11.11.2014 byl nezákonným zásahem.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 14.342,- Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku, k rukám Ing. Romana Nagye, daňového poradce.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce podal dne 3.7.2015 žalobu na ochranu před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, který spatřuje v postupu na odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zahájeném Výzvou k odstranění pochybností ze dne 11.11.2014, č.j. 6431718/14/2003-52522-107339, kterou žalobce posoudil jako nezákonnou.

V žalobě uvedl, že dne 24.10.2014 podal přiznání k DPH za zdaňovací období září 2014, v němž vykázal nadměrný odpočet 94.025,- Kč. Žalovaný vydal dne 11.11.2014 Výzvu k odstranění pochybností č.j. 6431718/14/2003-52522-107339 (Výzva). Dle žalobce však byla výzva i zahájený postup k odstranění pochybností nezákonná, proto žalobce podal dne 30.11.2014 Stížnost dle § 261 daňového řádu (Stížnost), v níž namítl nekonkrétnost a nesrozumitelnost textu Výzvy a rovněž to, že charakter a množství dokladů, které měl žalobce

doložit, odpovídají spíše daňové kontrole dle § 87 daňového řádu. Dne 10.12.2014 nahlédl zástupce žalobce do spisu dle § 66 a 67 daňového řádu, s cílem nalézt zde písemnosti prokazující pochybnost žalovaného v souvislosti s Výzvou, žalovaný však žalobci nepředložil požadované soupisy písemností, ač na tento požadavek byl dopředu upozorněn; žalovaný deklaroval, že soupisy zašle žalobci do datové schránky. To nedodržel, proto žalobce dne 14.1.2015 opět nahlédl do spisu. Dne 1.2.2015 pak doplnil Stížnost, důvodem byly nesrovnalosti v tvrzení úředních osob žalovaného, nesrovnalosti ve spise a podezření, že spis není veden řádně a v souladu s § 64 a 65 daňového řádu. Dne 8.2.2015 bylo žalobci doručeno Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření ze dne 3.2.2015, č.j. 478169/15/2003-52050-102481 (Vyrozumění), v němž žalovaný shledal Stížnost žalobce nedůvodnou. Dne 1.3.2015 žalobce zaslal Odvolacímu finančnímu ředitelství Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, v níž mimo jiné upozornil i na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Aps 4/2013-25, dle něhož se nadřízený správce daně při prošetření stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu musí zabývat i věcnými výhradami stěžovatele. Dne 3.5.2015 Odvolací finanční ředitelství doručilo žalobci Vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti, č.j. 13114/15/5100-41455-711218 (Vyrozumění 2), námitkami žalobce se však nezabývalo s odůvodněním, že stěžovatel nebyl podle § 261 odst. 1 daňového řádu oprávněn ve věci obsahu napadené Výzvy podat stížnost. S tím žalobce v žalobě nesouhlasil, Odvolací finanční ředitelství podle žalobce nesprávně interpretuje rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Aps 8/2013 ze dne 13.2.2014: *Oprávným prostředkem, jenž je uplatnitelný jak u postupu k odstranění pochybností, tak u daňové kontroly, je podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu stížnost. Tato stížnost má sice subsidiární charakter-lze ji využít pouze tehdy, když daňový řád neposkytuje jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 daňového řádu). Pokud však má daňový subjekt, stejně jako v nynější věci, za to, že postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola nemohly být vůbec zahájeny způsobem, jakým k tomu došlo, a nemají ani nadále probíhat, nenabízí se jiný prostředek ochrany než stížnost, s níž by bylo pro takovou situaci počítáno. Zdejší soud se již vyjádřil, že uvedená stížnost má v ohledech, které jsou rozhodné pro její kvalifikaci jako způsobilého prostředku ochrany ve smyslu § 85 s.ř.s., obdobný charakter jako námitky podle zákona o správě daní a poplatků (srov. rozsudek ze dne 7.11.2013, č.j. 9 Aps 4/2013-25). Nejvyšší správní soud rovněž dovodil, že i když samotné podání stížnosti není výslovně omezeno žádnou lhůtou (stejně jak to bylo u zmíněných námitek), z povahy věci vyplývá, že má-li taková stížnost směřovat proti postupu správce daně, proti němuž má poskytovat ochranu, lze ji uplatnit jen v průběhu tohoto postupu. Smyslem stížnosti je totiž operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka. Vyhověno jí je faktickým úkonem; při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů - nelze jej považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s.ř.s. Podáním takové stížnosti po ukončení naříkaného postupu je tak bezpředmětné.*

Žalobce dovodil, že Stížnost je přípustný procesní institut ochrany v případě tvrzené nezákonnosti Výzvy. Den doručení Vyrozumění (3.5.2015) je proto den, od kterého se odvíjí lhůta pro podání správní zásahové žaloby.

Podle žalobce je Výzva nezákonná a nezákonný je i postup zahájený touto výzvou. Zahájený postup k odstranění pochybností žalobce označil za nezákonný zásah.

Uvedl, že požadavek konkrétnosti kladený na výzvu k odstranění pochybností judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku 9 Afs 110/2007 ze dne 14.10.2008, který vyslovil, že *ve výzvě správce daně dle § 43 zákona o správě daní a poplatků musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání.* Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu 1 Afs

105/2012 ze dne 4.4.2013 *pochybnosti musí být daňovému subjektu sděleny takovým způsobem, aby mu bylo umožněno podat určitou odpověď a předložit důkazní prostředky.* Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu 8 Afs 59/2005 ze dne 20.7.2007 *nelze též připustit, aby byl daňový subjekt vyzván k předložení veškerých souvislostí s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním, tedy způsobem obsahově odpovídajícím spíše daňové kontrole.* Žalobce namítl, že skutečnost, že správce daně nesprávně ve výzvě k odstranění pochybností vymezí okruh skutečností, které je daňový subjekt povinen prokázat, je vadou řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s.ř.s., a zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 24/2007 ze dne 30.1.2008. Dodal, že nezákonnost výzvy k odstranění pochybností zakládá nezákonnost dalšího postupu.

Dále žalobce poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102, dle něhož *ve výzvě správce daně musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.*

Žalovaný ve Výzvě tvrdí, že mu *vznikly pochybnosti....neboť u správce daně vznikly pochybnosti....* Uvedené podle žalobce postrádá logiku, není zřejmé, o jakou pochybnost se jedná a jakým způsobem ji žalobce může rozptýlit. Text výzvy je nesrozumitelný, není zřejmé, jaké konkrétní skutkové pochybnosti správce daně má. S odkazem na průběh nahlížení do spisu a obsah posléze žalobci předloženého soupisu vyhledávací části spisu má žalobce za to, že tvrzení žalovaného při nahlížení do spisu dne 10.12.2014 o tom, že *písemnosti prokazující pochybnosti správce daně k výzvě k DPH za září 2014 se nacházejí ve vyhledávací části spisu*, bylo účelové a žalovaný ve skutečnosti žádnou pochybnost, která by zavdala příčinu k postupu k odstranění pochybností, neměl. Výzva jako taková je nejasná, i z tohoto pohledu se podle žalobce dá dovodit její nezákonnost, ani ve spise není žádná zmínka o pochybnosti žalovaného, a u žalobce naopak vzniklo podezření, že spis není veden řádně v souladu s § 64 a 65 daňového řádu.

Ze skutečnosti, že žalovaný vyzval žalobce k předložení evidence pro účely DPH vedené dle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, včetně dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období, žalobce dovodil, že Výzva nesměruje proti konkrétním skutečnostem, o kterých žalovanému vznikly pochybnosti, jak je tento požadavek kladen na výzvu k odstranění pochybností v ust. § 89 daňového řádu ve spojení s judikaturou. Podle judikatury by požadavek konkrétnosti byl naplněn v případě, kdy by žalovaný uvedl ty skutečnosti, na jejichž základě mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a žalobci sdělil konkrétně, jasně a srozumitelně jakým způsobem mohou být vyvráceny. To žalovaný neučinil a žalobce s ohledem na neurčitost výzvy nemůže žalovanému vyhovět, neboť ten neuvedl své pochybnosti takovým způsobem, aby žalobci umožnil se k nim vyjádřit, doplnit či jinak pochybnosti odstranit. Existence pochybností žalovaného je nutnou podmínkou pro zahájení postupu k odstranění pochybností, musí mít svůj reálný základ v objektivně existující skutečnosti. Bez toho postup k odstranění pochybností zahájit nelze. Rozsah žalovaným požadovaných dokumentů je neúměrně široký a odpovídá spíše daňové kontrole. Žalovaný neuvedl, které konkrétní dokumenty má žalobce předložit, tak, aby sloužily k odstranění pochybností. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 105/2012 ze dne 4.4.2013, dle něhož *správce daně před zahájením vytykácího řízení musí disponovat poznatky, které odůvodňují*

*pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, přičemž tyto konkrétní důvody pro zahájení vytýkacího řízení musí daňovému subjektu sdělit, a dále na rozsudek 9 Afs 110/2007 ze dne 8.7.2007, dle něhož předmět výzvy k odstranění pochybností je vymezen a omezen pochybnostmi správce daně, kdy tento je oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení pouze v rámci svých konkrétních pochybností opírajících se o objektivní skutečnosti. Oproti tomu u daňové kontroly nemusí správce daně tyto pochybnosti mít.*

Žalovaný ale před zahájením vytýkacího řízení Výzvou neměl dle žalobce žádné konkrétní pochybnosti, které by byly založeny na dostatečně konkrétních a průkazných poznatcích žalovaného, Výzva ke konkrétním pochybnostem správce daně nesměřuje, z absence konkrétních pochybností plyne i neúměrně široký rozsah požadovaných dokumentů, které žalovaný po žalobci požadoval. Výzva je koncipována takovým způsobem, že žalobce na ni není schopen relevantně reagovat. Vzhledem k textu Výzvy žalovaný podle žalobce již před vydáním Výzvy věděl, či mu mělo být jasné, že bude provádět rozsáhlé dokazování, které odpovídá spíše institutu daňové kontroly dle § 87 a násl. daňového řádu, čemuž odpovídal rozsah požadovaných dokladů. Žalobce má právo legitimního očekávání. Žalovaný nemá volnou volbu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Pokud má správce daně dílčí konkrétní pochybnosti a požaduje po daňovém subjektu dílčí důkazní prostředky, tak volí postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Pokud předpokládá rozsáhlé dokazování a požaduje velké množství důkazních prostředků, měl zahájit rovnou daňovou kontrolu dle § 87 daňového řádu.

Žalobce v žalobě navrhl, aby soud rozhodl takto:

- 1) žalovanému se zakazuje pokračovat v nezákonném zásahu dle § 82 s.ř.s., kterým je postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu vůči žalobci a případná daňová kontrola, pokud postup k odstranění pochybností přešel do daňové kontroly dle § 90 daňového řádu. Tento nezákonný zásah žalovaný zahájil výzvou k odstranění pochybností, čj. 6431718/14/2003-52522-107339, ze dne 11.11.2014.
- 2) Žalovanému se přikazuje, aby obnovil původní stav před tímto nezákonným zásahem.
- 3) Výzva k odstranění pochybností, 6431718/14/2003-52522-107339, ze dne 11.11.2014 a následně zahájený postup na odstranění pochybností se označují za nezákonné.

Pro případ, že by soud měl za to, že ke dni jeho rozhodování již zásah netrvá, žalobce navrhl, aby soud rozhodl, že :

Postup na odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností 69944242/14/2002-52521-105145, ze dne 17.12.2014 byl nezákonným zásahem (zde tedy žalobce předmětnou výzvu k odstranění pochybností nesprávně označil).

Žalobce zároveň žádal náhradu nákladů řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce napadá postup žalovaného z jediného důvodu, a tím je jeho nezákonné zahájení. Předmětem žalobních námitek je nekonkrétnost a nejasnost výzvy a dále množství požadovaných dokladů. V době zahájení postupu k odstranění pochybností na DPH za předmětné zdaňovací období září 2014 u žalobce již probíhal postup k odstranění pochybností na DPH za srpen 2014 a následně byl zahájen i postup k odstranění pochybností na DPH za říjen 2014. Proti postupu správce daně podal žalobce dne 30.11.2014 stížnost dle § 261 daňového řádu, kterou dne 1.2.2015 doplnil. Dne 10.12.2014 byl sepsán protokol o ústním jednání ve věci nahlížení žalobce do spisu, žalovaný slíbil zaslání soupisu spisu, který v daném okamžiku nebyl k dispozici. Dne

14.1.2015 byl sepsán protokol o ústním jednání ve věci nahlížení do spisu, v jehož rámci žalovaný umožnil žalobci nahlédnout do soupisu vyhledávací části spisu, který obsahuje jednu položku. Stížnost žalobce shledal žalovaný nedůvodnou a dne 8.2.2015 o tom žalobci doručil vyrozumění č.j. 478169/15/2003-52050-102481. Dne 1.3.2015 žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Odvolací ředitelství žádost posoudilo jako nedůvodnou a dne 3.5.2015 o tom žalobci doručilo vyrozumění č.j. 13114/15/5100-41455-711218. Protože žalobce na výzvu k odstranění pochybností za září 2014 věcně nereagoval, tj. nepředložil daňové doklady, (stejně nereagoval ani na výzvu k odstranění pochybností za říjen 2014), byl s žalobcem dne 4.5.2015 sepsán pod č.j. 3546902/15/2003-60562-106117 protokol o zahájení daňové kontroly, resp. o přechodu z vedeného postupu k odstranění pochybností na DPH za září (i za říjen) 2014 do daňové kontroly, a to v rozsahu celkového prověření a správného zjištění a stanovení předmětné daně. Žalobce při zahájení vyjádřil nesouhlas se zahájením daňové kontroly (viz. str. 5 protokolu). Dne 19.5.2015 pak byla žalovanému doručena stížnost žalobce na ukončení postupu k odstranění pochybností na DPH za září 2014 a zahájení (přechodu do) daňové kontroly. Žalovaný shledal tuto stížnost nedůvodnou a žalobci o tom dne 6.7.2015 doručil vyrozumění č.j. 4532527/15/2003-60562-110068.

S poukazem na zásadu oficiality dle § 9 odst. 2 daňového řádu a na cíl správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné, popř. dodatečné daňové tvrzení. Pro případ vzniku konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti či úplnosti daňového tvrzení upravuje daňový řád v rámci ust. § 89 a § 90 možnost využití postupu k odstranění pochybností, který je realizován v rámci dílčího nalézacího řízení, a to ve fázi vyměřovací, popř. doměřovací. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 110/2007-102 žalovaný uvedl, že správce daně nemusí mít jistotu o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, neboť najisto postavené poznatky lze získat až zevrubnou analýzou jeho aktivit. Tedy 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. Poznatky mohou mít charakter informací o obchodní činnosti daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být postup k odstranění pochybností zahájen, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny, tak jako v posuzovaném případě, i na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu, ze kterého vyplynulo, že daňový subjekt (žalobce) opakovaně uplatňuje nadměrné odpočty za předchozí zdaňovací období. Žalovaný provedl analýzu hodnot vykázaných žalobcem za leden až červenec 2014, žalobce za tato zdaňovací období opakovaně vykazoval nároky na nadměrný odpočet, které v souhrnné výši činily 838.700,- Kč. Na základě této analýzy vzniklo žalovanému podezření o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních deklarovaných žalobcem v daňovém přiznání k DPH za srpen a následně i za září 2014. Důvodem pro vznik pochybností byla i skutečnost, že u žalobce probíhal postup k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání k DPH za srpen 2014, který byl veden bezúspěšně, na zaslanou výzvu nebyly správci daně předloženy žádné doklady a jeho pochybnosti tak nemohly být z důvodu na straně žalobce odstraněny. Tyto skutečnosti vyvolaly pochybnosti žalovaného a vedly k vydání předmětné výzvy. Žalobce se tedy mylí, pokud se domnívá, že pochybnosti se nacházejí ve vyhledávací části spisu. V protokolu o ústním jednání ve věci nahlížení do spisu sice úřední osoba k dotazu žalobce uvedla, že písemnosti prokazující pochybnosti správce daně se nacházejí ve vyhledávací části spisu, toto ale uvedla nedopatřením a její sdělení nemělo oporu ve

faktickém stavu spisu, o čemž se žalobce sám přesvědčil dne 14.1.2015 při seznámení se se soupisem vyhledávací části spisu.

Žalovaný poukázal na to, že v předmětné výzvě k odstranění pochybností ze dne 11.11.2014 uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti nárokování nadměrného odpočtu daně a dále i to, že u daňového subjektu byl zahájen výzvou dle § 89 daňového řádu postup k odstranění pochybností o údajích daňového přiznání k DPH za srpen 2014 a dosud nebyly odstraněny pochybnosti vymezené ve výzvě. Žalovaný má za to, že požadavku na konkrétnost výzvy dostál. Doplnil, že jeho pochybnosti podporuje i to, že žalobce má sídlo na adrese Bořivojova 878/35, Praha 3, tj. na virtuální adrese, kde sídlí dalších 905 společností. Podezření žalovaného byla založena na dostatečně konkrétních poznatcích a analýzách správce daně. Na základě svých závěrů žalovaný žalobce vyzval k odůvodnění a prokázání hodnot přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a k prokázání, že nárok na odpočet daně byl u přijatých zdanitelných plnění uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH. Rovněž žalobce vyzval k předložení evidence pro daňové účely vedené dle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Vyslovené pochybnosti byly pro žalobce jasné, srozumitelné a splnitelné. Aby žalovaný mohl ověřit správnost a úplnost tvrzení žalobce v případě uplatněného nároku na odpočet DPH v rovině nalézací, nemohl činit jinak, než zahájit postup k odstranění pochybností, v jehož průběhu může žalobce správnost svých tvrzení prokázat. K žalobní námitce rozsahu ve výzvě požadovaných dokladů žalovaný uvedl, že daňové doklady, které byly podkladem pro sestavení posuzovaného daňového přiznání, nejsou povinnou přílohou daňového přiznání a správci daně v okamžiku posuzování daňového přiznání není znám jejich obsah. Požadované důkazní prostředky a doklady by měl mít daňový subjekt běžně k dispozici, jejich předložení by tak pro něj nemělo být spojeno se zbytečnou zátěží či náklady. Protože žalovaný v průběhu vedeného postupu dospěl k závěru, že vedený proces se začal vymykat charakteru postupu k odstranění pochybností, tj. rychlému a krátkému vyjasňování si vzniknuvších pochybností, rozhodl se přejít na daňovou kontrolu. Podle žalovaného je otázkou, zda nadužívání institutu stížnosti, resp. žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze strany žalobce nevykazuje znaky obstrukčního jednání směřujícího k maření úředního výkonu, resp. vyhýbání se správnému zjištění a stanovení předmětné daně.

Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že nezákonnost výzvy k odstranění pochybností založila nezákonnost dalšího postupu. Postup k odstranění pochybností stejně jako daňová kontrola sice může představovat nezákonný zásah ve svém celku, to je ale situace výjimečná, která může nastat tehdy, když nejsou splněny podmínky pro jeho (její) provádění, např. v případě, kdy se prekludovalo právo daň vybrat nebo se jedná o postup (kontrolu) bezdůvodně opakovanou. V takovém případě dojde zpravidla k nezákonnému zásahu již samotným zahájením postupu (kontroly). Obecné pravidlo, které konstatoval Nejvyšší správní soud v bodě 27 rozsudku čj. 10 Afs 28/2014-51 ze dne 14.8.2014, je ale opačné, tj. nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy. Proto ani v případě, pokud by byla konstatována nezákonnost výzvy k odstranění pochybností, což ale podle žalovaného není tento případ, by tato skutečnost sama o sobě ještě neznamenal nezákonnost vedení postupu k odstranění pochybností, jak tvrdí žalobce. Zákonnost zahájení a zákonnost vlastního vedení postupu k odstranění pochybností je nutné odlišovat.

Ve vztahu k žalobní námitce týkající se správnosti Vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství o výsledku prošetření stížnosti vydaného pod čj. 13114/15/5100-41455-711218

žalovaný uvedl, že mu nepřísluší posuzovat správnost závěrů nadřízeného orgánu. Navrhl zamítnutí žaloby.

Z obsahu předloženého spisu vyplývá, že žalovaný vydal dne 11.11.2014 pod č.j. 6431718/14/2003-52522-107339 výzvu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu, v níž uvedl, že mu po přezkoumání přiznání k DPH za září 2014 *vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť u správce daně vznikly pochybnosti o správnosti nárokování nadměrného odpočtu daně. Doložte, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění Vaší ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). U daňového subjektu byl zahájen výzvou dle § 89 daňového řádu postup k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 a dosud nebyly odstraněny pochybnosti vymezené v předmetné výzvě.* Žalobce byl uvedenou výzvou vyzván k předložení evidence dle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Byl vyzván, aby uvedené pochybnosti odstranil postupem podle § 89 odst. 2 daňového řádu a byl poučen o tom, že má možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost tvrzených údajů prokázat, a to ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Uvedená výzva byla žalobci doručena dne 14.11.2014.

Žalobce ve stížnosti podané proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu namítl, že výzva je nekonkrétní, žalovaný nejasně specifikoval důvody, které ho vedly k pochybnostem, z obsahu výzvy nevyplývá, jaké má správce daně pochybnosti, tedy znemožnil daňovému subjektu tyto pochybnosti rozptýlit. Odkázal na judikaturu soudů a uvedl, že z výzvy vyplývá, že správce daně neprovedl jakoukoli analýzu na základě dlouhodobého sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu, případně porovnání s obdobnými subjekty, požadované písemnosti svým charakterem a množstvím odpovídají spíše daňové kontrole, výzva je nekonkrétní, zmatečná, nezákonná a proto je nezákonný i celý postup k odstranění pochybností. Postupem správce daně je daňový subjekt nejvíce zasažen tím, že v jeho důsledku je mu oddalováno vrácení nadměrného odpočtu, což mu způsobuje finanční tíseň a je ohroženo plnění jeho závazků. Podanou stížnost pak žalobce doplnil podáním ze dne 31.1.2015, v němž poukázal na to, že při nahlížení do spisu dne 10.12.2014 mu bylo k jeho dotazu sděleno, že písemnosti prokazující pochybnost správce daně se nacházejí ve vyhledávací části spisu a bylo mu přislíbeno zaslání soupisu vyhledávací části spisu, ten mu však byl předán až při následném nahlížení dne 14.1.2015 a obsahuje jedinou písemnost došlou až dne 15.12.2014; sdělení pracovníka správce daně ze dne 10.12.2014 tedy bylo ryze účelové a žádná pochybnost správce daně neexistuje. Žalobce vznesl podezření, že spis není veden řádně. Konstatoval, že z písemnosti založené do spisu a nazvané Požadavek k provedení postupu k odstranění pochybností, je ve sloupci „*Důvod zahájení POP*“ uvedeno: „*nedůvěryhodné 9/2014, nedokončen POP za 8/2014*“. Nedokončení POP za 8/2014 ale postrádá jakoukoli příčinou souvislost se zdaňovacím obdobím září 2014, neukončení kontrolní činnosti za 8/2014 nemůže být důvodem pro zahájení kontrolní činnosti za další období. Nedůvěryhodné daňové přiznání za 9/2014 není zdůvodněno, na takové tvrzení se nedá reagovat, stejně jako na text výzvy.

Žalovaný ve *Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření* ze dne 2.2.2015 posoudil stížnost jako nedůvodnou, neboť podle něj je z kontextu výzvy je zřejmé, že vyjádřil

konkrétní pochybnosti o výši přijatých a uskutečněných plněních a o tom, zda přijatá plnění jsou používána pro ekonomickou činnost daňového subjektu. Pochybnost o ekonomické činnosti vyvíjené daňovým subjektem vznikla jednak na základě toho, že sídlí na adrese Bořivojova 878/35, Praha 3, kde žádnou činnost neprovozuje, a na které jsou nabízeny služby související s poskytnutím sídla a dalších administrativních služeb. Dalším důvodem pochybnosti je, že u daňového subjektu probíhá postup k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání za srpen 2014 a pochybnosti dosud nebyly odstraněny, přičemž tato skutečnost byla jako důvod pochybností ve výzvě uvedena. Předložení evidence dle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, bylo požadováno zejména proto, že daňové doklady, které byly podkladem pro sestavení daňového přiznání, nejsou jeho povinnou přílohou. Pochybnost dle § 89 daňového řádu nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná či úplná, ucelené a na jisto postavené poznatky ostatně lze získat teprve zevrubnou analýzou hospodaření aktivit daňového subjektu.

Žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. V ní zejména namítl, že výzva má být perfektní, má obsahovat skutkové důvody, které vedly k pochybnostem, důvod spočívající v adrese sídla žalobce ve Výzvě uveden není, ani ve správním spise není obsažena žádná úvaha správce daně týkající se sídla žalobce, ačkoli pokud by byla učiněna, měla by být zachycena např. v úředním záznamu. Probíhající kontrolní činnost, na niž Výzva odkazuje, není důvodem (nemá souvislost) s konkrétním zdaňovacím obdobím. Správce daně by měl na základě analýz hospodaření či jiných aktivit daňového subjektu, pokud na jejich základě vznikne pochybnost, zahájit postup k odstranění pochybností, nikoli používat postup k odstranění pochybností k vytváření analýz. Postup k odstranění pochybností slouží k odstranění konkrétních pochybností a ne k hledání těchto pochybností. Rozsah výzvou požadovaných písemností odpovídá spíše daňové kontrole. Správce daně se vůbec nezabýval doplněním stížnosti, v němž žalobce vyvrací existenci tvrzených pochybností. Správce daně žalobci účelově zadržuje nadměrný odpočet.

Odvolací finanční ředitelství v jím vydaném *Vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti* ze dne 29.4.2015, které bylo žalobci doručeno dne 3.5.2015, neshledalo žádost důvodnou. V obsáhlém odůvodnění jednak uvedlo, že nelze pochybovat o tom, že by předmětná výzva nebyla způsobilá splnit svůj základní účel, a to informovat stěžovatele o pochybnostech správce daně, jednak ale dovodilo, že v části, v níž stížnost směřuje proti samotnému obsahu napadené výzvy, se nejedná o stížnost proti nevhodnému chování úředních osob správce daně ani o stížnost proti postupu správce daně ve smyslu ust. § 261 odst. 1 daňového řádu. Třebaže se proti výzvě dle § 89 odst. 1 daňového řádu nelze odvolat, tato skutečnost nevylučuje, že tak lze učinit v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně. Podle Odvolacího finančního ředitelství proto měl žalovaný stížnost posoudit jako částečně nepřipustnou. Námitky vztahující se k zákonnosti resp. nezákonnosti výzvy může stěžovatel uplatnit v rámci odvolání proti platebnímu výměru, který bude vydán v návaznosti na postup k odstranění pochybností, Odvolací finanční ředitelství se jimi zabývat nemůže. (Soud pro úplnost uvádí, že Odvolací finanční ředitelství tento svůj názor korigovalo ve svém *Vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti* ze dne 29.6.2015 týkajícím se dalšího zdaňovacího období říjen 2014).

Do správního spisu jsou založeny i protokoly o ústním jednání ve věci nahlížení do spisu ze dne 10.12.2014 a 14.1.2015, z jejichž obsahu je zřejmé, že žalobci bylo při prvním nahlížení do spisu dne 10.12.2014 sděleno, že písemnosti prokazující pochybnosti správce daně dle výzvy (vydané dne 11.11.2014) k odstranění pochybností na DPH za září 2014 jsou

založeny ve vyhledávací části spisu, jejíž soupis byl žalobci předán až při nahlížení dne 14.1.2015; ze soupisu vyhledávací části spisu, který je rovněž založen do spisového materiálu, vyplývá, že soupis obsahuje jednu písemnost došlou však až dne 15.12.2014.

Do správního spisu je dále založen protokol ze dne 4.5.2015 o zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu. Předmětem jednání bylo seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností na DPH za září (a rovněž i za říjen) 2014 a dále zahájení daňové kontroly. V protokolu je popsán průběh postupu k odstranění pochybností na září (i za říjen) 2014 sestávající toliko z vydání výzvy k odstranění pochybností, podání stížnosti proti výzvě, zaslání vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření a podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žalovaný do protokolu uvedl, že tímto postup k odstranění pochybností za září (a říjen) 2014 ukončuje a zároveň zahajuje daňovou kontrolu v rozsahu celkového prověření a správného zjištění a stanovení daně. K dotazu žalobce na důvody, které správce daně shledal k pokračování v dokazování, žalovaný uvedl, že daňový subjekt do současnosti nepředložil daňové doklady. Žalobce reagoval nesouhlasem se zahájením daňové kontroly, žádal poskytnutí lhůty k vyjádření a trval na svém stanovisku, že zahájení postupů k odstranění pochybností bylo nezákonné.

Dne 19.5.2015 pak žalobce podal k žalovanému podání nazvané *Stížnost a reakce na ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly*. V něm namítl, že výzvy k odstranění pochybností a zahájení postupů k odstranění pochybností byly z důvodu nekonkrétnosti výzev a rozsahu požadovaných dokladů nezákonné, ukončení postupu na odstranění pochybností bylo nedostatečné. Nezákonné z uvedených důvodů bylo i následné zahájení daňové kontroly.

Žalovaný ve *Vyrozumění o výsledku šetření* ze dne 3.7.2015, které dne 6.7.2015 doručil žalobci, shledal stížnost žalobce nedůvodnou. Poukázal na to, že v průběhu postupu k odstranění pochybností nebyly žalobcem předloženy žádné doklady. K námitce, že zástupce daňového subjektu se ke správci daně dostavil za účelem projednání jiné věci a po skončení tohoto jednání začal správce daně bez předchozí domluvy sepisovat protokol, žalovaný uvedl, že zástupce daňového subjektu byl s předmětem jednání dne 4.5.2015 seznámen, což je uvedeno i v protokolu. Vzhledem k tomu, že u správce daně přetrvávaly pochybnosti a správce daně shledal důvody pro ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly, byl uvedeného dne zástupce daňového subjektu seznámen s průběhem postupu k odstranění pochybností, ukončen postup k odstranění pochybností a zahájena daňová kontrola. Správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem a rozsudky soudů, např. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25.6.2014, z něhož vyplývá, že správce daně může „přejít“ z probíhajícího postupu k odstranění pochybností a zahájit daňovou kontrolu i před uplynutím 15ti denní lhůty (§ 90 odst. 2 daňového řádu) nebo i kdykoli před tím, tj. v průběhu zahájeného postupu k odstranění pochybností, pokud pro to shledal důvody.

U ústního jednání před soudem žalovaný soudu dodatečně předložil žádost žalobce ze dne 18.9.2015 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podanou dle § 261 odst. 6 daňového řádu proti *Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření* ze dne 3.7.2015, v níž žalobce především namítl, že správce daně se nezabýval argumenty vznesenými ve vztahu k nezákonnému zahájení, průběhu i ukončení postupu k odstranění pochybností, a dále že odůvodnění ukončení postupu k odstranění pochybností bylo nedostatečné.

Odvolací finanční ředitelství v jím vydaném *Vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti* ze dne 18.11.2015 posoudilo žádost žalobce o prošetření způsobu

vyřízení stížnosti jako nedůvodnou a uvedlo, že správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 4.5.2015 uvedl, že daňový subjekt do současnosti nepředložil daňové doklady. Z této reakce správce daně, který nemohl posoudit důkazní prostředky, tak je seznatelná úvaha o reálném předpokladu náročnějšího a časově rozsáhlejšího dokazování, a o tom, že je na místě zahájit daňovou kontrolu. V případě, že je nutno pokračovat v dokazování, dojde k ukončení postupu k odstranění pochybností a dokazování se musí dít až v navazující daňové kontrole. Nepřichází v úvahu, aby správce daně poté, kdy nabyl přesvědčení, že pochybnosti nebyly odstraněny a je nutné další dokazování, mohl změnit v důsledku vyjádření stěžovatele tento svůj názor a nezahajoval daňovou kontrolu. Samotný přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, aniž by byla stěžovateli dána možnost podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazů, shledalo Odvolací finanční ředitelství korektním s tím, že podle judikatury lze přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly i z vlastní iniciativy správce daně bez nutnosti vyčkat na podání návrhu ze strany daňového subjektu na pokračování v dokazování. Pokud správce daně hodlá přejít do daňové kontroly, z logiky věci je nadbytečné, aby čekal na to, zda i daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování; k navrhování důkazních prostředků má daňový subjekt prostor dle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu v průběhu daňové kontroly.

Žalobce u jednání před soudem poukázal na to, že ohledně následujícího zdaňovacího období, tj. října 2104, zdejší soud rozhodl, že postup k odstranění pochybností vedený za toto zdaňovací období, byl ukončen a deklaroval jeho nezákonnost. Konstatoval, že ukončení postupu k odstranění pochybností vyplývá z protokolu ze dne 4.5.2015. Uvedl, že do daňové kontroly odmítl přejít, protože se jednalo o překlopení z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly a postup k odstranění pochybností byl od počátku nezákonný. Poukázal na to, že zdejší soud ve skutkově podobném případě, tj. za zdaňovací období říjen 2014, rozhodl, že postup k odstranění pochybností byl ukončen a deklaroval jeho nezákonnost. Žádal, aby soud rozhodl, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností čj. 6431718/14/2003-52522-107339 ze dne 11.11.2004 byl nezákonným zásahem. Pro případ, že by soud dospěl k závěru, že postup k odstranění pochybností nebyl dosud ukončen, žádal, aby soud rozhodl, že se žalovanému zakazuje pokračovat v nezákonném zásahu, jímž je postup k odstranění pochybností.

Žalovaný u jednání před soudem uvedl, že postup k odstranění pochybností stále trvá, správce daně sice chtěl přejít do daňové kontroly, žalobce s tím ale nesouhlasil a za této situace je podle žalovaného postup k odstranění pochybností stále aktivní. Pokud do protokolu, jímž chce správce daně přejít z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, vyjádří daňový subjekt svůj nesouhlas s tímto přechodem, pak správce daně daňovou kontrolu bez součinnosti daňového subjektu zahájit nemůže. Za související zdaňovací období říjen 2014 žalovaný po vydání rozsudku zdejšího soudu, jímž soud deklaroval nezákonnost postupu k odstranění pochybností vedeného za uvedené zdaňovací období, vydal výzvu k zahájení daňové kontroly, a následně byla protokolem zahájena daňová kontrola. Vydáním výzvy k zahájení daňové kontroly a následnou reakcí žalobce došlo k ukončení postupu k odstranění pochybností a k zahájení daňové kontroly. V předmětné věci však výzva k zahájení daňové kontroly vydána nebyla. Žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností vedeného za předmětné zdaňovací období září 2014 neučinil žádné další úkony, než které jsou uvedeny ve vyjádření k žalobě, neboť čekal na rozsudek soudu v předmětné věci.

Žalovaný při jednání soudu předložil i doklady k daňové kontrole vedené za následující zdaňovací období, tj. za říjen 2014, v nichž je mimo jiné založena i výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu (dle něhož *neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván*), která byla vydaná dne 19.5.2016 (tedy až po vydání rozsudku zdejšího soudu č.j. 8 A 170/2015-39 ze dne 19.1.2016, jímž soud deklaroval, že postup k odstranění pochybností týkající se zdaňovacího období říjen 2014 byl nezákonným zásahem). Dále soudu předložil i Protokol o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2014 sepsaný podle § 87 odst. 1 daňového řádu (dle něhož *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*.) Z obsahu tohoto protokolu vyplývá, že žalovaný k žádosti žalobce o objasnění procesní pozice žalobce ve vztahu ke skutečnosti, že daňová kontrola již byla zahájena dříve, uvedl, že se jedná o daňovou kontrolu novou, neboť postup k odstranění pochybností, a tím i kontrola zahájená dne 4.5.2015, byla podle rozhodnutí soudu nezákonným zásahem.

Podle § 90 odst. 1 daňového řádu, *o průběhu postupu k odstranění pochybností sepiše 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. Podle odst. 4) neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.*

Soud po zvážení věci dospěl k závěru, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou č.j. 6431718/14/2003-52522-107339 ze dne 11.11.2014, byl žalovaným ukončen protokolem ze dne 4.5.2015, jímž zároveň byla i zahájena daňová kontrola (postup k odstranění pochybností byl „překlopen“ do daňové kontroly). Soud se shoduje se shora uvedenou argumentací Odvolacího finančního ředitelství v jím vydaném Vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 18.11.2015, a je toho názoru, že „překlopení“ z postupu na odstranění pochybností do daňové kontroly neodvisí od souhlasu, příp. součinnosti žalobce, ale od toho, zda správce daně usoudí, že postup k odstranění pochybností nesplnil svůj účel, pochybnosti správce daně přetrvávají, daň není prokázána dostatečně určitě a je zapotřebí provést další dokazování, které ale bude prováděno již v rámci daňové kontroly. Daňový subjekt nebude na svých právech krácen, neboť podle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola má právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopvat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici.*

Soud se dále zabýval tím, zda postup k odstranění pochybností zahájený výzvou č.j. 6431718/14/2003-52522-107339 ze dne 11.11.2014 byl nezákonným zásahem, tj. zda je na místě podané žalobě po úpravě žalobního petitu vyhovět.

Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (s.ř.s.), *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*

Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. *žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.*

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

Žalobce spatřuje nezákonný zásah v postupu k odstranění pochybností zahájeném výzvou ze dne 11.11.2014, č.j. 6431718/14/2003-52522-107339, která byla žalobci doručena dne 14.11.2014. Namítá, že uvedená výzva je nezákonná z důvodu nekonkrétnosti pochybností správce daně a v rozsahu dokladů, jejichž předložení správce daně po žalobci požadoval.

Vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti čj. 13114/15/5100-41455-711218, ze dne 29.4.2015 (jakožto poslední prostředek ochrany nebo nápravy uvnitř veřejné správy, který je nutné bezvýsledně vyčerpat před podáním zásahové žaloby, domáhá-li se žalobce *ochrany* proti nezákonnému zásahu) bylo žalobci doručeno dne 3.5.2015. Žaloba podaná k soudu dne 3.7.2015 tedy byla podána ve lhůtě stanovené v § 84 s.ř.s., tj. ve lhůtě dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl, a rovněž i ve lhůtě dvou let ode dne, kdy k němu došlo.

Dle shora cit. ust. § 85 za středníkem nutnost vyčerpání jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. Žalobce žádá pouze určení, že postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem, podaná žaloba by tedy byla přípustná i tehdy, pokud by žalobce přípustné prostředky nápravy či ochrany (dle § 261 daňového řádu) nevyčerpal.

Dále se soud zabýval žalobní námitkou nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 11.11.2014, č.j. 6431718/14/2003-52522-107339.

Podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *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. Podle odst. 2) ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*

Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Aps 20/2013-61, ze dne 25.6.2014, mimo jiné uvedl: „Postup k odstranění pochybností je však specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení

daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu důkazního břemene. Legislativní rámec postupu k odstranění pochybností vytyčuje mantinely jeho vlastního použití, neboť „[z]ákonodárce upravitel postup k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Toto je logické s ohledem na skutečnost, že neexistence prvotně vyměřené daně je velkou právní nejistotou, tudíž je zde požadavek, aby tento stav trval co nejkratší dobu“ (viz Lichnovský, O. - Ondříšek, R. a kol. Daňový řád, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 202 a násl.)“.

Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu dopadají i na posouzení nyní projednávané věci. Městský soud v Praze vycházel rovněž i ze závěrů zdejšího soudu uvedených v rozsudku č.j. 8 A 170/2015-39, ze dne 19.1.2016, který byl vydán ve zcela obdobné věci, a to ve věci žaloby téhož žalobce na ochranu před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro hl. m. Prahu zahájeným výzvou k odstranění pochybností o údajích přiznání k DPH za říjen 2014.

V nyní souzené věci soud k žalobní námitce nekonkrétnosti předmětné výzvy k odstranění pochybností vydané dle § 89 odst. 1 daňového řádu uvádí, že klíčovým pojmem tohoto ustanovení je právě ona konkrétnost. Správce daně musí již před vydáním výzvy vědět, jaké má pochybnosti a musí je daňovému subjektu ve výzvě sdělit. Z výzvy musí být zřejmé, z jakých důvodů a ohledně jakých údajů poskytnutých daňovým subjektem pochybnosti vznikly, tedy zda se vztahují k daňovému tvrzení nebo k dalším podkladům poskytnutým daňovým subjektem, neboť tyto kategorie daňový řád výslovně rozlišuje, a zda se týkají správnosti nebo průkaznosti nebo úplnosti či pravdivosti údajů, neboť i to daňový řád rozlišuje. Dále je nezbytné, aby správce daně jasně a srozumitelně vyložil, v čem jeho pochybnosti spočívají, tedy co konkrétně má daňový subjekt odstraňovat. Postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu lze zahájit jenom tehdy, má-li správce daně zcela konkrétní pochybnosti, které je pak povinen uvést ve výzvě. Tato povinnost ovšem není splněna tím, že správce daně ve výzvě uvede, že „*má konkrétní pochybnosti*“, aniž by je skutečně jmenovitě uvedl.

Výzva ze dne 11.11.2014, č.j. 6431718/14/2003-52522-107339 požadavek na uvedení konkrétních pochybností správce daně nesplňuje. Z jejího obsahu není zřejmé, z čeho pochybnosti správce daně vyplývají a v čem tyto pochybnosti spočívají. Žalobce se z výzvy sice dozvěděl, že „*u správce daně vznikly pochybnosti o správnosti nárokování nadměrného odpočtu daně*“, ale již nebyl vyrozuměn o tom, co je podstatou těchto pochybností (o čem že tedy správce daně pochybuje) a z čeho tyto pochybnosti vyplývají. Takto nekonkrétní výzva nesplňuje podmínky ust. § 89 daňového řádu, čímž zároveň znemožňuje daňovému subjektu řádně splnit jeho povinnost, tedy odstranit pochybnosti. Neví-li daňový subjekt, v čem konkrétní pochybnosti spočívají, nemůže je dost dobře ani odstraňovat.

Uvádí-li žalovaný ve vyjádření k žalobě, že „*postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem.....Analýzy mohou být založeny, tak jako v posuzovaném případě, i na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu, ze kterého*

vyplývalo, že daňový subjekt (žalobce) opakovaně uplatňuje nadměrné odpočty za předchozí zdaňovací období. ...“, pak soudu nezbývá než konstatovat, že žalovaný ve vydané výzvě jako důvod svých pochybností neuvedl ani žádný poznatek týkající se činnosti obchodních partnerů žalobce, ani žádnou svou analýzu činnosti žalobce jakožto daňového subjektu. Poukaz v záhlaví výzvy na to, že u žalobce byl zahájen postup k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání k DPH za předchozí zdaňovací období srpen 2014 a pochybnosti za toto období dosud nebyly odstraněny, nelze bez dalšího posoudit jako důvod pro vznik pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období září 2014. Soud nepřisvědčil ani tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě, že mu pochybnosti vznikly na základě analýzy provedené za období leden až červenec 2014, v němž žalobce opakovaně vykazoval nároky na nadměrné odpočty, neboť taková analýza nebyla v předmětné výzvě zmíněna a není ani založena do správního spisu. Nepřisvědčil ani tvrzení žalovaného, že mu vznikly pochybnosti v důsledku bezúspěšně vedeného postupu k odstranění pochybností za srpen 2014 (kdy žalobce nepředložil požadované podklady a pochybnosti správce daně nebyly rozptýleny), neboť zde bez dalšího nelze shledat souvislost s předmětným zdaňovacím obdobím září 2014. K dalšímu tvrzení žalovaného, že jeho pochybnosti podporuje i sídlo žalobce na virtuální adrese, soud uvádí, že tento důvod pochybností nebyl v předmětné výzvě uveden a nesměruje k němu ani požadavek výzvy na předložení podkladů a důkazních prostředků k odstranění pochybností; ani tento tvrzený důvod pochybností tedy nelze zohlednit.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě rovněž uvedl: *Aby žalovaný mohl ověřit správnost a pravdivost tvrzení žalobce v případě uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v rovině nalézací, nemohl činit jinak než zahájit postup k odstranění pochybností.* K žalobní námitce týkající se rozsahu požadovaných dokladů, které měly být žalobcem předloženy, pak poukázal na to, že podklady pro sestavení daňového přiznání nejsou jeho povinnou přílohou a správci daně tak v okamžiku posuzování daňového přiznání není znám jejich obsah. Soud zde poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 110/2007-102, ze dne 8.7.2008, v němž se mimo jiné uvádí: *„Argumentace, že u některých typů daní fakticky není možno pro krátkost lhůt (např. lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty) zajistit, aby správce daně byl schopen zformulovat pochybnosti ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř., neboť není za tak krátkou dobu schopen si opatřit dostatek informací, není na místě. Jak již shora uvedeno, existence pochybností ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. je zákonnou vstupní podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. Znamená to tedy, že pokud správce daně pochybnosti nemá (a místo nich má pouze pocit či dojem, že s daňovou povinností daňového subjektu není vše v pořádku, nebo dokonce nemá ani to a rozhodl se dotýčný daňový subjekt zkontrolovat preventivně či namátkově), nejsou dány podmínky pro zahájení vytykácího řízení. Jistě není vyloučeno, že takto mohou prověřce prostřednictvím vytykácího řízení uniknout určité daňové subjekty, které porušují své daňové povinnosti. Nutno však zdůraznit, že vedle zájmu na řádném výběru daní, který je jistě jedním ze zákonem aprobovaných cílů správy daní (viz zejm. § 2 odst. 1 a 2 d. ř.), je správa daní vedena i vícero jinými ústavními, daňověprávními a procesními zásadami, kterými je nutno zájem na řádném výběru daní poměřovat a korigovat. Jednou z těchto zásad je také požadavek zákonnosti a předvídatelnosti postupu orgánů veřejné moci vůči daňovému subjektu. Stanoví-li zákon pro uplatnění určité pravomoci správce daně podmínky, nelze je ignorovat. Pokud tedy zákon podmínil zahájení vytykácího řízení tím, že musí existovat pochybnosti ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. a že tyto pochybnosti musí být daňovému subjektu sděleny (a tím daňovému subjektu říká, že správce daně po něm nemůže požadovat vysvětlení kdykoli, nýbrž jen tehdy, má-li rozumný důvod pochybovat o tvrzeních daňového subjektu), nelze příslušné ustanovení vykládat tak, že*

*vytýkáci řízení lze fakticky zahájit i tehdy, když správce daně pochybnosti nemá a daňovému subjektu je nesděli.“*

Před vydáním výzvy k odstranění pochybností si tedy správce daně musí, např. i s využitím místního šetření, ujasnit, co považuje v daňovém řízení za sporné, nepřesné, nesprávné, neúplné nebo nepravdivé, a vyzvat daňový subjekt k odstranění právě těchto již zcela konkrétních pochybností. Takto však žalovaný nepostupoval, ve výzvě své konkrétní pochybnosti ani důvod jejich vzniku neuvedl, s čímž souvisí i rozsah podkladů, jejichž předložení ve výzvě požadoval. Předmětná výzva se svou mírou obecnosti a též rozsahem požadovaných podkladů, které měl žalobce správci daně předložit, jeví spíše jako úkon odpovídající zahájení daňové kontroly, než postupu k odstranění pochybností. Daňová kontrola je ale procesním institutem odlišným, k němuž lze přikročit za odlišných podmínek, než jaké vyžaduje postup k odstranění pochybností – především tam není nutná existence konkrétních pochybností ze strany správce daně. Měl-li žalovaný v předmětné věci za to, že je na místě obecně prověřit veškeré údaje daňového přiznání vztahující se k uplatněnému nadměrnému odpočtu, aniž měl konkrétní pochybnosti, bylo na místě zvolit nikoli postup k odstranění pochybností, ale daňovou kontrolu.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 28/2014-51 ze dne 14.8.2014 dále namítl, že je třeba odlišovat zákonnost zahájení a zákonnost vlastního vedení postupu k odstranění pochybností, tedy podle žalovaného by ani případná nezákonnost výzvy k odstranění pochybností sama o sobě neznamenalala i nezákonnost samotného vedení postupu k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku mimo jiné uvedl: *„Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce (srovnej usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31.8.2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb.) Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy“.*

K uvedenému stanovisku žalovaného soud uvádí, že pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Žalovaný v daném případě zvolil postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, tedy specifický procesní institut, který správce daně sice používá, má-li pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak (na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly) jako prostředek k neprodlenému zjištění či ověření daňového tvrzení a pouze k objasnění konkrétních pochybností, které ve výzvě musí konkrétně a srozumitelně uvést, tak, aby daňovému subjektu umožnil jejich odstranění. Při vydání předmětné výzvy však žalovaný požadavky ustanovené v § 89 odst. 1, 2 daňového řádu nedodržel a vzhledem k míře obecnosti výzvy a k rozsahu ve výzvě požadovaných podkladů využil institut postupu k odstranění pochybností způsobem zaměnitelným s běžným využitím daňové kontroly. Vydaná výzva nebyla řádným úkonem zahajujícím postup k odstranění pochybností podle ust. § 89 daňového řádu, byla s tímto ustanovením v rozporu, a podmínky pro provedení postupu k odstranění pochybností proto nebyly splněny. Vzhledem k tomu, že žalobce na výzvu nikterak nereagoval a požadované podklady žalovanému nepředložil, nelze mít ani za to, že by

nedostatky výzvy spočívající v její nekonkrétnosti byly zhojeny „dalším průběhem řízení, zejména tím, že příjemce aktu si jej správně vyloží a jedná v souladu s vůlí původce aktu, byť nepřesně vyjádřenou“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 155/2005-70 ze dne 31.1.2007).

Soud z uvedených důvodů žalobě vyhověl a rozhodl, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou žalovaného ze dne 11.11.2014, č.j. 6431718/14/2003-52522-107339, byl nezákonným zásahem.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. a úspěšnému žalobci přiznal náhradu za soudní poplatek ve výši 2000,- Kč a za zastoupení žalobce daňovým poradcem, a to za tři úkony právní služby- převzetí věci, sepsání žaloby a účast u jednání před soudem - po 3.100,- Kč a za tři související paušální poplatky po 300,- Kč dle §§ 7, 9 odst. 4 písm. d) a 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1995 Sb., po zvýšení o 21% DPH, tj. celkem ve výši 12 342,- Kč. Náklady řízení celkem tak činí 14.342,- 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 nejblíže 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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 15. února 2017

JUDr. Eva Pechová, v.r.  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: