



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **PRO CONCORDIAM s.r.o.**, se sídlem Praha 1, Rytířská 406/10, IČ 03623904, zast. JUDr. Davidem Heryánem, advokátem, se sídlem Poděbrady, Na Chmelnici 289/22, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d ň ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá určení, že zahájení a postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2015, jakož i konstatování nepřipustnosti stížností žalobce podle ust. § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jako oprávněného prostředku proti výzvám k odstranění pochybností ze dne 13. 4. 2015, č. j. 2648732/15/2001-52523-110212 a č. j. 2652434/15/2001-52523-110212, byly vůči němu nezákonným zásahem.

Žalobce považuje za nezákonné zásahy obě výzvy k odstranění pochybností. Jelikož tyto zásahy zahajovaly proces odstraňování pochybností, má žalobce za přímý a logický důsledek nezákonnosti výzev i nezákonnost celého postupu odstraňování pochybností. Žalobce odkázal na odůvodnění svých stížností směřující proti výzvám. Žalobce namítl nekonkrétnost výzev k odstranění pochybností a podotkl, že institut odstranění pochybností má být využíván pouze s velkou pečlivostí a pouze v odůvodněných případech. Plátce daně má právo vědět, jaké konkrétní důvody vedou k oprávněným pochybnostem a jak může případné pochybnosti vyvrátit, rozhodnutí i další postup má být dostatečně předvídatelné a čitelné pro plátce daně. Výzva k odstranění pochybností by se neměla a nemůže stát automatismem, který správce daně využije vždy, když bude určitý plátce daně uplatňovat nadměrný odpočet. Výzva k odstranění pochybností by tedy měla kromě jiného popisovat zcela konkrétní a adresné pochybnosti týkající se daného plnění a jejich odůvodnění, aby

plátce daně mohl těmto pochybnostem předcházet, což je jistě účelem zákona. Přitom zcela logicky platí, že ne jakýkoliv důvod může vyvolat pochybnosti správce daně, toto by bylo obcházení zákona. Důvody musí být relevantní, kvalifikované a musí být jasně a již ve výzvě determinovány. Dle názoru žalobce by součástí celého postupu při odstranění pochybností mělo být zajištění toho, aby v případě, že i kdyby se jednalo o zákonnou výzvu a daňový subjekt by splnil vše, co je po něm požadováno, měl být tento postup náležitě ukončen i s jeho důsledky. Ačkoliv žalobce splnil vše, co po něm bylo v rámci výzvy požadováno, čímž prokázal splnění veškerých podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, ani tak nebyl nadměrný odpočet vrácen. Žalobce se tak domnívá, že správce daně v jeho případě zneužil k jeho újmě institutu odstranění pochybností.

Žalobce má za to, že byl na svých právech zkrácen i tím, že žalovaný posoudil jím podané stížnosti jako nepřipustné. Žalovaný v daném případě popřel zásadní zásady práva, kdy nejprve vydal výzvu, kterou žalobce považoval za nezákonnou, a poté dokonce žalobci jako stěžovateli odňal právo se domáhat nápravy, když sám a zcela v rozporu se zákonem a judikaturou vyšších soudů konstatoval, že stížnost není přípustná.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že je toho názoru, že předmětné výzvy jsou srozumitelné a jsou v nich dostatečně konkretizovány pochybnosti žalovaného a důvody, které ke vzniku těchto pochybností vedly. Žalovaný ve výzvách uvedl, že má o podaných příznáních k dani z přidané hodnoty za období leden a únor 2015 a údajích uvedených v jeho oddíle C pochybnosti, a to konkrétně pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu a splnění podmínek pro podstatné osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zejména je nutno prokázat, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu EU. Za tím účelem byl žalobce vyzván k prokázání předmětu své ekonomické činnosti, přeložení evidence přijatých a uskutečněných plnění. V této souvislosti žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102. Předmětnými výzvami žalovaný seznámil žalobce s jednotlivými důvody, které zakládají jeho pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaných daňových příznání a o pravdivosti údajů v nich uvedených, přičemž tyto důvody byly opřeny o konkrétní objektivní skutečnosti - o poznatky správce daně založené na sledování výše daňové povinnosti žalobce v předcházejících obdobích a žalobce byl vyzván, aby požadované údaje o vývozu zboží značného objemu doložil. Žalovaný předmětnými výzvami vyzval žalobce, aby se k uvedeným pochybnostem vyjádřil a předložil jakékoliv důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Zároveň žalobce poučil, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Žalobce tak mohl žalovanému předložit dle své úvahy jakékoliv důkazní prostředky, které by vysvětlily, proč ř. 20 v předmětném zdaňovacím období vede k požadavku na nadměrný odpočet ve vykázané výši. Žalovaný pak výslovně žalobce vyzval k tomu, aby předložil evidenci podle ust. § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, účetní knihy, daňové a účetní doklady, které se vztahují k přijatým a uskutečněným plněním uvedeného období s tím, že jsou příkladem vyjmenované možné doklady, které by byly schopné být ve věci relevantním důkazním prostředkem. Žalobce dokumenty v zásadě předložil, ale faktické předložení formálně správných dokladů neodstraňuje pochybnosti žalovaného. Po předložení dokladů nastupuje část řízení, kdy žalovaný prověřuje předložené doklady a případně vlastní vyhledávací činností prověřuje údaje, které zjistil až z předložených účetních dokladů (tj. došlo k označení konkrétních dodavatelů a odběratelů, které lze vyhledávat). Žalobce tedy nebyl vydáním výzev a zahájením postupů k odstranění pochybností zkrácen na svých právech. Pokud není nezákonných výzev, nemůže být ani nezákonně vedeného postupu

k odstranění pochybností. Okolnosti každého daňového subjektu a každého daňového plnění jsou z podstaty věci jedinečné a nelze paušálně shledávat porušení práv pouze v tom, že v některých případech správce daně k tomuto kroku přistoupí a v některých nikoliv. Žalovaný dále provádí vlastní šetření za účelem prověření získaných údajů-obdržel informace německé daňové správy a v lednu 2016 předvolal statutární orgán dodavatele žalobce. Stále přetrvávají zcela oprávněné pochybnosti o neformálnosti provedených zdanitelných plnění.

Co se týče zásahu žalovaného spočívajícího v konstatování nepřipustnosti stížnosti podle ust. § 261 daňového řádu jako oprávněného prostředku proti výzvě k odstranění pochybností, má žalovaný za to, že původně nepřipustná stížnost byla v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudku ze dne 11. 6. 2015 č. j. 10 Afs 40/2015-36 přehodnocena v rámci přezkoumání u Odvolacího finančního ředitelství, které shledalo stížnost jako přípustný oprávněný prostředek proti výzvám k odstranění pochybností, ale za situace, kdy se žalovaný hmotně vypořádal se stížnostními důvody, nebyl důvod přijímat opatření k nápravě, protože žalobce nebyl na svých právech zkrácen, jelikož se jeho stížnostními námitkami zabýval žalovaný i Odvolací finanční ředitelství. Důvod původní nepřipustnosti při vyhodnocení podané stížnosti byl tak dalším řízením zhojen a jednání žalovaného nedosáhlo intenzity nezákonného zásahu.

Žalobce v replice setrval na názoru, že žalovaný zneužil institutu odstranění pochybností. Žalovaný ve výzvách nerozlišuje pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení a pochybnosti o pravdivosti údajů v takovém daňovém tvrzení uvedených. V případě daňového přiznání za zdaňovací období leden 2015 se jednalo o první daňové přiznání žalobce, ve kterém uplatňoval nadměrný odpočet; v žádném předchozím přiznání žádný nadměrný odpočet neuplatňoval. Existence jakéhokoli nadměrného odpočtu není konkrétní pochybností ve smyslu ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu. Žalobce dále napadl pravdivost tvrzení žalovaného, že jediným uskutečněným plněním v předmětném daňovém přiznání je plnění na ř.č. 20, neboť jsou uskutečněným plněním i přijatá zdanitelná plnění od plátců, která žalobce zcela podle skutečného stavu uvedl v řádku číslo 40 daňového přiznání. Žalobce poukázal na rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014-27. Podle žalobce je nepochybné, že podle zákona mohl žalovaný zahájit přímo daňovou kontrolu, aniž by využil postup při odstranění pochybností. Zároveň se však žalobce domnívá, že jestliže žalovaný pochyboval o všem a vyzýval žalobce ke všemu, k čemu se pojmově vůbec vyzvat dá (žalobce by ani v daňové kontrole nemohl být vyzývat v širším rozsahu), měl daňovou kontrolu zahájit a neiniciovat postup odstraňování pochybností podle § 89 daňového řádu. Žalobce se domnívá, že žalovaný ve skutečnosti neměl žádný skutečný zájem na tom, aby žalobce pochybnosti odstranil, či spíše, že žalovaný neměl žádné konkrétní pochybnosti. Ačkoliv žalobce dobrovolně doložil již v průběhu procesu odstraňování pochybností vše, co správce daně požadoval, byly oba procesy odstraňování pochybností překlopeny do daňové kontroly. Žalovaný se snaží veškeré vytýkané vady a postupy bagatelizovat, kromě jiného i nedodržení lhůty k podání výzvy k odstranění pochybností. Takové nedostatky však zhojit nelze. Žalobce pro dokreslení celé situace dále uvedl, že správce daně v době, kdy byly tyto výzvy vyhotovovány a doručovány, měl již k dispozici od žalobce řadu důkazních materiálů, avšak stále činil obsahově naprosto totožné výzvy. A to i přesto, že např. sám deklaroval, že si bude obstarávat dožádání u německého správce daně, který je správcem daně německého odběratele. I to podle žalobce dokazuje, jak žalovaný přistupuje k institutu odstranění pochybností. Závěrem žalobce poukázal na skutečnost, že jediným společníkem a jednatelem žalobce je JUDr. David Heryán, který vystupuje jako právní zástupce žalobce v projednávané věci. JUDr. Heryán má 5 dětí, o které osobně pečuje spolu s manželkou, která je na rodičovské dovolené. Po finanční

stránce je celá rodina odkázána právě na příjmy JUDr. Heryána. Za účelem podnikání založil obchodní společnost, zcela zdokladovatelně si půjčil finanční prostředky a vložil je do společnosti. Obchodování však realizoval pouze v měsících leden až duben 2015, poté jej pro nedostatek prostředků musel zastavit. Zdržení vratek a tím způsobený výpadek v cash flow neumožnilo pokračovat v obchodu ani plnit finanční závazky žalobce, navíc byl žalobce sankcionován za nepokračování v obchodní spolupráci. Dle žalobce se správce daně vědomě a cíleně dopouští jednání, které má pro žalobce a fyzické osoby na jeho podnikání závislé likvidační dopady. Podle žalobce je však i správce daně povinen se řídit zákonem a v řešeném případě svým povinnostem nedostál.

Ze správního spisu vyplývají následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti:

Dne 25. 2. 2015 podal žalobce přiznání k dani z přidané hodnoty za období leden 2015, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 1.153.227,- Kč.

Dne 27. 3. 2015 podal žalobce přiznání k dani z přidané hodnoty za období únor 2015, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 3.506.218,- Kč.

Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 13. 4. 2015, č. j. 2648732/15/2001-52523-110212, která byla doručena do datové schránky žalobce dne 23. 4. 2015, žalovaný uvedl, že po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2015 vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních a uskutečněných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť se jedná o druhé přiznání, ve kterém dochází ke vzniku velkého nadměrného odpočtu vlivem faktu, že jediným uskutečněným plněním v předmětném daňovém přiznání je plnění na ř. č. 20. Žalobce byl proto vyzván k prokázání správnosti deklarovaného plnění na ř. č. 20 - dodání zboží do jiného členského státu (dle souhrnného hlášení do Německa), resp., zda toto plnění splňuje podmínky podstatné pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Dále byl vyzván k prokázání, že nárok na odpočet daně u přijatých plnění uvedených v předmětném daňovém přiznání byl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu EU (§ 64 odst. 5 ZDPH). Dále byl vyzván k prokázání, co vše je předmětem jeho ekonomické činnosti, k předložení evidenci přijatých a uskutečněných plnění, k objasnění způsobu jejího vedení a k předložení faktur a dalších důkazních prostředků, které se týkají předmětného daňového přiznání k DPH za období leden 2015. Konkrétně byl žalobce vyzván k předložení evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a zdanitelným plněním a ostatním plněním uvedeného období, a to zejména:

- originály všech písemností, které se vztahují k dotčenému dokladu (dotčeným dokladům), zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení
- doklady týkající se jednotlivých příjmů dotčeného zboží na sklad a jeho jednotlivých výdejů
- další účetní doklady (včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění), deník, hlavní knihu a knihu analytické evidence podle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, resp. skladové evidence

- důkazní prostředky k prokázání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU
- knihy jízd a záznamy o provozu vozidel, kterými uskutečňujete přepravu

Žalobce byl proto vyzván, aby se k uvedeným pochybnostem vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost tvrzených údajů prokázal. Lhůta pro odstranění uvedených pochybností byla stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy. Totožně byla koncipována i výzva k odstranění pochybností ze dne 13. 4. 2015, 2652434/15/2001-52523-110212.

Stížnosti proti postupu správce daně ze dne 21. 5. 2015 podané žalobcem shledal žalovaný ve vyrozuměních ze dne 15. 7. 2015, č. j. 4179198/15/2001-52523-110212 a č. j. 4214033/15/2001-52523-110212, nepřipustnými. V odůvodnění obou vyrozumění shodně uvedl, že nebyly naplněny podmínky dle ust. § 261 odst. 1 daňového řádu, neboť stížnost směřovala proti konkrétnímu obsahu výzvy, přičemž proti výzvě se nelze samostatně odvolat. Nezákonnost výzvy lze zpochybnit až v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně. Nad rámec uvedeného žalovaný uvedl, že při vydání výzvy nepochybil; při formulaci výroku výzvy k odstranění pochybností postupoval v hranicích zákonnosti tak, jak vymezil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 9 Afs 110/2007-102, Způsob vymezení pochybností spočívající jak ve výši vykázaného nadměrného odpočtu v kontextu s tím, že se jedná teprve o druhé daňové přiznání, tak i v obavách o oprávněnosti nároku na odpočet daně, je proto logický a racionální. Rovněž žalobci umožňuje i určitou odpověď na předmětné výzvy a předložení důkazních prostředků, neboť jasně vymezuje, co vše má objasnit a vysvětlit. Je tak zřejmé, že žalobci byly sděleny nejenom konkrétní pochybnosti, ale i to, jakými důkazními prostředky mají být pochybnosti vyvráceny. Předmětná výzva je tedy dostatečně určitá, srozumitelná a splnitelná, takže nejde o výzvu nezákonnou. Dále žalovaný uvedl, že uplynutím lhůty dle ust. § 89 odst. 4 daňového řádu správce daně nepozbývá oprávnění zahájit postup k odstranění pochybností, neboť tato lhůta je pořádková, a tato skutečnost nezakládá nezákonnost tohoto postupu.

Ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 19. 10. 2015, č. j. 34608/15/5100-41457-711502 a ze dne 20. 10. 2015, č. j. 34606/15/5100-41457-711502, Odvolací finanční ředitelství posoudilo žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti v části napadající nekonkrétnost pochybností uvedených ve výzvě jako nepřipustnou, avšak z jiného důvodu, než žalovaný, a to sice z důvodu opožděnosti jejího podání, neboť dané námitky byly uplatněny až po ukončení napadaného postupu k odstranění pochybností. Stížnost v části námitky týkající se nedodržení lhůty dle ust. § 89 odst. 4 daňového řádu vyhodnotilo Odvolací finanční ředitelství jako důvodnou. Výzva k odstranění pochybností byla vydána po této lhůtě, avšak tuto lhůtu je nutno vyhodnotit jako pořádkovou, a to z důvodu, že zákon s jejím zmeškáním výslovně nespojuje žádný následek. Ačkoliv byly stížnosti shledány nepřipustnými, žalovaný námitky v nich uvedené věcně vypořádal; Odvolací finanční ředitelství se ztotožnilo se způsobem jejich vypořádání.

Městský soud v Praze věc posoudil takto:

Podle ust. 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), *soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.*

Podle ust. § 261 odst. 1 daňového řádu *má osoba zúčastněná na správě daní právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.*

Podle ust. § 261 odst. 6 daňového řádu *má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5 téhož ustanovení.*

Podle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu *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 § 89 odst. 2 daňového řádu *správce daně uvede ve výzvě 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.*

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.*

Podle ust. § 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 ust. § 90 odst. 2 daňového řádu *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 téhož ustanovení *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.*

Spor se mezi účastníky řízení vede o to, zda výzvy k odstranění pochybností ze dne 13. 4. 2015 splňovaly požadavky na ně kladené ustanovením § 89 daňového řádu a zda se staly řádným podkladem pro zahájení postupu k odstranění pochybností. Soud tedy posuzoval, zda se žalovaný postupem k odstranění pochybností, zahájeném vydáním předmětných výzev, nedopustil nezákonného zásahu podle § 82 s. ř. s.

Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej však správce daně užívá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v této souvislosti 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 ust. § 43 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., 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)*“. Vždy je nutné zkoumat konkrétní okolnosti v té které věci.

V usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, Nejvyšší správní soud konstatoval, 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.*“. Výše uvedený závěr lze vztáhnout i na nyní projednávaný případ, neboť institut výzvy k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu se od výzvy, jíž se zahajovalo vytýkací řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, téměř neliší.

Co se týče žalobcem namítané absence konkrétních pochybností správce daně (žalovaného), soud se ztotožnil se žalovaným v tom, že výzvy k odstranění pochybností obsahují důvody pochybností správce daně tak, aby splňovaly charakteristiku objektivní skutečnosti zakládající relevantní pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu. Podle soudu nelze brát předmětné výzvy izolovaně bez návaznosti na předcházející úkony daňového subjektu, tj. bez návaznosti na údaje uvedené daňovým subjektem v přiznáních k dani z přidané hodnoty. Ve výzvách jsou popsány pochybnosti správce daně vztahující se k souladu uplatnění vykazovaného nároku na odpočet daně s ustanoveními § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Soud dospěl k závěru, že takto správcem daně vyjádřené pochybnosti byly z hlediska § 89 odst. 1 daňového řádu s ohledem na obsahy přiznání k dani z přidané hodnoty, které podal daňový subjekt dne 25. 2. 2015 a dne 27. 3. 2015, dostatečně konkrétní. Je tomu tak proto, že předmětné výzvy byly vydány v návaznosti na konkrétní obsahy přiznání k dani z přidané hodnoty, které daňový subjekt podal. Jinými slovy, právě k doložení konkrétních

údajů deklarovaných v přiznáních byl daňový subjekt vyzván, a to s ohledem na pochybnosti správce daně, zda byly nadměrné odpočty daně uplatněny v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy daňový subjekt nároky na velké nadměrné odpočty uplatňuje opakovaně a vlivem faktu, že jedinými uskutečněnými plněními v předmětných daňových přiznáních byla plnění na ř. č. 20. Mylný je názor žalobce, že plnění uvedená na ř. č. 20 nejsou jedinými uskutečněnými plněními, jelikož jsou uskutečněnými plněními i přijatá zdanitelná plnění od plátců, která žalobce uvedl na řádku číslo 40 daňového přiznání. Řádky č. 40-46 se týkají nároku na odpočet daně. Na řádku č. 40 je pak konkrétně vyčíslen nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců, tedy z plnění uvedených na řádku č. 20.

Správce daně předmětnými výzvami daňový subjekt tedy vyzval, aby za předmětná období doložil relevantní doklady, které byly podkladem pro stanovení daňové povinnosti daňového subjektu v návaznosti na jím konkrétně uváděné údaje v přiznáních k dani z přidané hodnoty. Rozsah požadovaných dokladů a vysvětlení není nikterak výjimečně rozsáhlý. Žalovaný se tedy neomezil na pouhé konstatování, že má o podaných přiznáních k dani z přidané hodnoty pochybnosti, nýbrž řádně odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny a jakým způsobem je má případně žalobce odstranit.

Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (§ 135 odst. 2 ve spojení s § 92 odst. 3 daňového řádu). Právní předpisy ale neponechávají veškerou aktivitu na daňovém subjektu, a i správce daně má v daňovém řízení své povinnosti v oblasti dokazování.

V daném případě uvedl daňový subjekt v přiznáních k dani z přidané hodnoty skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost, předmětnými výzvami byl následně vyzván k doložení údajů, které sám uvedl v přiznání, a to z důvodu pochybností správce daně výše uvedených. Za těchto okolností soud dospěl k závěru, že postup správce daně nemohl být nezákonným zásahem, jak tvrdí žalobce, z důvodu nedostatečné konkrétnosti pochybností správce daně. Pro žalobce, který podanými přiznáními splnil svou povinnost sám daň přiznat, a který je současně subjektem nesoucím povinnost svá tvrzení v přiznáních doložit, byly předmětné výzvy navazující na údaje deklarované daňovým subjektem v jím podaných daňových přiznáních dostatečně konkrétní. Soud proto uzavírá, že předmětné výzvy neodporují závěrům Nejvyššího správního soudu vyjádřeným ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu.

K námitce nedodržení lhůty pro vydání výzvy k odstranění pochybností soud uvádí, že lhůta k vydání výzvy k odstranění pochybností dle ust. § 89 odst. 4 daňového řádu je lhůtou pořádkovou, její nedodržení ze strany žalovaného je nesprávným úředním postupem, samo o sobě však nezpůsobuje nezákonnost výzvy.

Nezákonnost zahájení postupu k odstranění pochybnosti pak již vůbec nelze spatřovat ve skutečnosti, že správce daně měl dle názoru žalobce s ohledem na rozsah pochybností namísto tohoto postupu zahájit přímo daňovou kontrolu. Naopak, správce daně zahájením postupu k odstranění pochybností jednal v souladu s principem zdrženlivosti a přiměřenosti zakotveným v ust. § 2 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v usnesené rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, „*Jelikož vytýkáci řízení (nyní postup k odstranění*

pochybností) opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje i značně intenzivní zajišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla na místě nejprve zahájit vytykáací řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytykáací řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo.“. Postup k odstranění pochybností nemusí být vždy ukončen vydáním rozhodnutí o dani, když ust. § 90 odst. 3 daňového řádu umožňuje zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu. Z výše uvedeného vyplývá, že pokud správce daně rozpozná, že postup k odstranění pochybností se začíná svým rozsahem tomuto procesu, tak jak je zákonem vymezen, vymykat, má v takovém okamžiku tento proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014-27); takto učinil správce daně i v projednávané věci.

Soud nepovažuje za porušení zásady rovnosti to, že se správce daně rozhodne u některých daňových subjektů provést postup k odstranění pochybností a u jiných nikoli. Neexistuje subjektivní právo daňového subjektu, aby jej správce daně nezatěžoval zahajováním postupu k odstranění pochybností. Okolnosti každého daňového subjektu a každého daňového plnění jsou z podstaty věci jedinečné a nelze paušálně shledávat porušení práv pouze v tom, že v některých případech správce daně k tomuto kroku přistoupí a v některých nikoli. Oprávnění vést postup k odstranění pochybností zakládá správci daně daňový řád. Nelze samozřejmě vyloučit, že v konkrétním případě může správce daně postupovat nestandardně. Daňový subjekt se však nemůže stavět do pozice, kdy postup k odstranění pochybností bude považovat za svévolné zadržování své finanční hotovosti. I když se daňovému subjektu podaří rozptýlit pochybnosti správce daně, neznamená to bez dalšího, že postup k odstranění pochybností neměl být vůbec zahajován. Soud nepopírá, že žalobce může subjektivně vnímat postup žalovaného jako nepříjemnou zátěž pro své podnikatelské aktivity, tento fakt však sám o sobě nezakládá nezákonnost postupu žalovaného.

Další nezákonný zásah žalobce spatřoval v posouzení jeho stížností proti postupu správce daně jako stížností nepřipustných. Otázkou přípustnosti stížnosti podle ust. § 261 daňového řádu se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud a opakovaně judikoval, že stížnost podle ust. § 261 daňového řádu je přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností podle ust. § 89 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014 č. j. 2 Aps 8/2013-46, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014 č. j. 10 Afs 28/2014-51, anebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015 č. j. 10 Afs 40/2015-36). V posledně uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že *„stížnost dle § 261 daňového řádu je přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností, jak vyplývá z citované judikatury tohoto soudu. Byla-li tedy v nyní posuzovaném případě uplatněna stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu a následně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle odst. 6 uvedeného ustanovení daňového řádu, nebyl žalovaný oprávněn tuto žádost odmítnout pro nepřipustnost“*. Žalovaný tak pochybil, když shledal stížnost podle ust. § 261 daňového řádu jako nepřipustnou, resp. jako nepřipustný opravný prostředek proti výzvě k odstranění pochybností podle ust. § 89 daňového řádu.

Nicméně shora popsané pochybení není nezákonným zásahem podle ust. § 82 s.ř.s. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005 č. j. 2 Aps 1/2005-65 *„ochrana podle § 82 a násl. s.ř.s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením*

("zásahem" v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž "zásah" v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování "zásahu" (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s.ř.s. poskytnout." Nutno dodat, že podle současného znění s.ř.s. již není 6. podmínka bezpodmínečně nutná. Soud dospěl k závěru, že v nyní posuzovaném případě není splněna první podmínka poskytnutí ochrany podle ust. § 82 s.ř.s., tedy podmínka, aby byl žalobce nezákonným postupem žalovaného (označením stížnosti žalobce za nepřipustnou v rozporu se zákonem) přímo zkrácen na svých právech. I když byla stížnost žalobce podle ust. § 261 daňového řádu označena za nepřipustnou, zároveň se žalovaný danou stížností zabýval i věcně. Z vyrozumění o výsledku prošetření stížnosti je tak zřejmý názor žalovaného na danou stížnost žalobce (a sice její nedůvodnost) a zároveň jsou zřejmé důvody pro nastíněný názor žalovaného. V daném případě a za daných okolností tak žalobce nebyl zkrácen na svých právech.

S ohledem na výše uvedené sodu žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

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 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.

V Praze dne 21. června 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová