



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Marcely Rouskové a JUDr. Hany Pipkové ve věci žalobce: **ROYAL METALS GOLD s.r.o.**, se sídlem Praha 10, Kubánské nám. 1391, IČ 021 63 594, zast. JUDr. Tomášem Sokolem, se sídlem Praha 2, Sokolská 60, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, Územní pracoviště pro Prahu 10, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

t a k t o :

- I. Postup Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 10, spočívající ve vydání výzvy ze dne 24.3.2015, č.j. 1743838/15/2010-52522-107435, j e n e z á k o n n ý.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 18.456,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Sokola, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal určení nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 24.3.2015, č.j. 1743838/15/2010-52522-107435 vydané žalovaným.

Podle žalobce je předmětná výzva nezákonnou, jelikož nenaplnuje zákonné požadavky, které na obsah výzvy k odstranění pochybností klade daňový řád. Z toho důvodu má žalobce za to, že předmětný postup žalovaného k odstranění pochybností způsobuje zásah do práv žalobce.

Žalobce uvedl, že výzva dle § 89 daňového řádu musí splňovat dvě podmínky. Především se jedná o existenci konkrétních pochybností na straně správce daně, na jejichž základě došlo k vydání výzvy dle § 89 daňového řádu. Tomu pak podle žalobce odpovídá

formulace § 89 odst. 1 daňového řádu. V návaznosti na to se dále jedná o náležitost dle § 89 odst. 2 daňového řádu, tedy o vyložení těchto konkrétních pochybností tím způsobem, aby na jejich základě měl daňový subjekt možnost zareagovat bez dalšího. Podle žalobce tedy pokud je výzva dle § 89 daňového řádu vydána, aniž by splňovala všechny požadavky stanovené tímto zákonným ustanovením, příslušný správce daně zcela jednoznačně v souladu s právním předpisem nejedná.

Žalobce ve své žalobě zároveň odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 110/2007-102, na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 107/2014-31 a č.j. 1 Ans 10/2012-52, z důvodu procesní opatrnosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 40/2011-92.

Žalobce namítal, že výzva byla vydána nepříslušným správcem daně, přičemž k podpisu na výzvě uvedl, že nelze určit, na základě jakého ustanovení právního předpisu, organizačního řádu a podpisového řádu byla paní R. oprávněna výzvu podepsat. Zde pak odkázal např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 As 34/2014-76.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve provedl rekapitulaci daňového řízení a poté se vyjádřil k žalobním námitkám. Dle názoru žalovaného nelze v žádném případě přijmout argument žalobce, že postup žalovaného při vydání výzvy za zdaňovací období leden 2015 na dani z přidané hodnoty je nezákonným zásahem. Žalovaný byl toho názoru, že předmětná výzva dostala obsahovým požadavkům vymezeným rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8.7.2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102.

Ohledně názvu finančního úřadu žalovaný uvedl, že názvy finančních úřadů jsou vymezeny zákonem č. 456/2011 Sb., územní pracoviště finančních úřadů, která se nacházejí v jejich sídlech, jsou stanovena Organizačním řádem Finanční správy České republiky a územní pracoviště, která se nenacházejí v jejich sídlech, jsou stanovena vyhláškou č. 48/2012 Sb. Podle žalovaného to znamená, že územní pracoviště finančních úřadů jsou vnitřními organizačními jednotkami finančních úřadů, přičemž správním orgánem je finanční úřad vykonávající působnost na území vyššího územního samosprávného celku (kraje a hl.m. Praha) a jeho sídlo je umístěno v sídle kraje nebo hl.m. Praze. Nelze podle žalovaného akceptovat názor, že byla zákonem o finanční správě protiprávně zřízena územní pracoviště, která se fakticky nenacházejí v místě sídla Finančního úřadu pro hl.m. Prahu. Podle žalovaného tedy výzvy vydané územním pracovištěm lze považovat za vydané v souladu se zákonem.

K polemice, zda byla vedoucí oddělení pí R. oprávněna předmětnou výzvu podepsat, žalovaný upozornil na nutnost důsledného rozlišování mezi Organizačním řádem Finanční správy České republiky a Podpisovým řádem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Zatímco systematické řazení zaměstnanců finanční správy a jejich oprávnění k jednání vyplývá z organizačního řádu, podpisové povinnosti úředních osob jsou upraveny výhradně podpisovým řádem. Z Podpisového řádu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu pak podle žalovaného vyplývá, že vedoucí oddělení v rámci své působnosti podepisují zejména první výzvy charakteru rozhodnutí vyplývajících z činnosti oddělení.

Navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou v plném rozsahu.

Při jednání konaném dne 19.1.2016 setrvali účastníci na svých právních názorech a procesních stanoviscích.

Městský soud posoudil předmětnou věc takto:

Podle ust. § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „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 ust. § 87 odst. 1 s.ř.s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

Podle ust. § 87 odst. 2 věta první s.ř.s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 24.3.2015 vydal žalovaný finanční úřad pod č.j.: 1743838/15/2010-525222-107435 výzvu k odstranění pochybností ohledně daně z přidané hodnoty za leden 2015. Žalobce na tuto výzvu reagoval žádostí o doplnění informací nutných k odstranění pochybností ze dne 31.3.2015, na kterou mu žalovaný finanční úřad zaslal sdělení ze dne 17.4.2015 č.j.: 2840678/15/2010-52522107435. Žalobce se dále na žalovaný finanční úřad obrátil se stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu, v níž namítl obsahovou nekonkrétnost výzvy. Dále spis obsahuje přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2015, vyřízení stížnosti ze dne 17.4.2015, č.j. 2924409/15/2010-52522-107435 Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 10, vyzněním Odvolacího finančního ředitelství o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ust. § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb. ze dne 7.7.2015, č.j.: 21557/15/5100-41451-711334.

V dané věci žalobce především namítal, že považuje výzvu žalovaného k odstranění pochybností ohledně daně z přidané hodnoty za leden 2015 ze dne 24.3.2015, která mu byla doručena dne 26.3.2015, za nezákonnou, jelikož tato výzva nenaplnuje zákonné požadavky, které na obsah výzvy k odstranění pochybností klade daňový řád.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby zkoumal především tu skutečnost, zda výzva vydaná dne 24.3.2015 s odkazem na ust. § 89 odst. 1 daňového řádu byla vydána v souladu se zákonem nebo nikoliv, a zda je tedy zásahem zákonným nebo nikoliv.

Podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. 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 zákona č. 280/2009 Sb. 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.

Ve výzvě správce daně uvedl, že po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, které podal žalobce dne 26.2.2015 za leden 2015, vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť výše deklarovaných hodnot vstupů a výstupů dosahují významných hodnot s nevýznamnou daňovou povinností. Správce daně měl pochybnosti o

tom, zda vykázaná plnění byla fakticky uskutečněna a zda se nejedná o plnění fiktivní. Daňový subjekt měl na základě výzvy prokázat správnost a pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2015 a prokázat použití přijatých plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, Současně měl prokázat, že nárok na odpočet je uplatněn v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb. Správce daně vyzval žalobce k předložení evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb. a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že se jedná o nezákonný zásah. Tuto nezákonnost soud spatřuje především ve skutečnosti, že tato výzva, nakolik lze tedy soudit z jejího obsahu, byla vydána za okolností, kdy měl správce daně zahájit daňovou kontrolu.

Obecně k institutu výzvy k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu lze odkázat na dřívější judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 25.6.2014, č.j. 1Aps 20/2013-61 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že:

„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 vytýčuje mantinely jeho vlastního použití, neboť „[z]ákonodárce upravil 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.).

V novém daňovém řádu byl institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytýkácího řízení (viz § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků). Původní vytýkácí řízení postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkácího řízení. Zejména druhý zmíněný problém v praxi zapříčinil množství nedůvodných průtahů vytýkácího řízení.“

V této věci tedy soud považuje za nutné zdůraznit především onen požadavek konkrétnosti takové výzvy, který v projednávané věci splněn nebyl. Předmětná výzva v podstatě neobsahuje žádný údaj nebo žádné tvrzení správce daně o nějakých konkrétních pochybnostech, které by správce daně ohledně nějakého účetního případu, který by v účetnictví žalobce zjistil, měl. Ve výzvě je v podstatě vyjádřen jenom jakýsi obecný názor, že výše deklarovaných hodnot vstupu a výstupu dosahují významných hodnot s nevýznamnou daňovou povinností, aniž by byla tato významnost, resp. nevýznamnost jakkoliv kvantifikována nebo aniž by byla vztažena k nějaké konkrétní žalobcově činnosti a není tedy zřejmé, o jaké pochybnosti se má vlastně jednat. Tomu pak koresponduje i skutečnost, že po žalobci se nechťelo odstranění nějakých pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti,

úplnosti údajů nějaké konkrétní věci, ale byl vyzván k tomu, aby předložil evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání včetně daňových dokladů, vztahujících se k přijatým uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. V podstatě měl žalobce předložit co do rozsahu univerzálně a neomezeně všechny doklady, které se týkaly jeho obchodní nebo podnikatelské činnosti za předmětné období, aniž by bylo zřejmé, zda údaje jím uvedené v daňovém přiznání považuje správce daně za nesprávné, nepravdivé, neprůkazné nebo neúplné. V tomto směru je tedy výzva ze dne 23.4.2015 nezákonná, protože nerespektuje limity ust. § 89 odst. 1 daňového řádu.

Podle názoru Městského soudu v Praze nezbyvá než konstatovat, že pokud správce daně měl takové obecné, univerzální a v podstatě neomezené pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně vykazuje v předmětném daňovém přiznání všechno, co souvisí s jeho podnikatelskou činností, co vyplývá z jeho podnikatelské činnosti, pak bylo na místě zahájit daňovou kontrolu. Jestliže tedy byl institut výzvy k odstranění pochybností užit za jiných okolností, než k jakým podle zákona užíván být má, byl použit v rozporu se zákonem, za tohoto stavu věci tedy soud musel konstatovat, že postup správce daně v této věci byl nezákonný.

Široký výčet skutečností, resp. dokladů, které měl žalobce prokázat, resp. předložit, je nesporně typický pro daňovou kontrolu, protože se netýká jen některé konkrétní obchodní operace, ohledně níž by měl správce daně pochybnosti, ale zahrnuje v podstatě vše, co mělo za konkrétní zdaňovací období z činnosti žalobce vzejít. Povaha oněch pochybností pak není ve výzvě ani nijak konkretizována, žalobce z této výzvy v podstatě ani nemohl zjistit, o čem má jmenovitě správce daně pochybnosti, tedy ohledně kterých obchodních operací nebo kterých účetních či jiných dokladů. Tomu pak odpovídá i univerzální a neomezený rozsah dokladů, k jejichž předložení byl žalobce vyzván. Již tedy jen z této skutečnosti bylo podle názoru soudu zřejmé, že rozsah zjišťovaných skutečností se bude vymykat účelu a smyslu postupu k odstranění pochybností a že tedy vzhledem k rozsahu zjišťovaných skutečností bude na místě spíše zahájit daňovou kontrolu.

Ohledně namítané místní nepřislušnosti žalovaného soud tuto námitku neshledal důvodnou a naopak přisvědčil názoru žalovaného, že územní pracoviště finančních úřadů jsou vnitřními organizačními jednotkami finančních úřadů, přičemž správním orgánem je finanční úřad vykonávající působnost na území vyššího územního samosprávného celku (kraje a hl.m. Praha) a jeho sídlo je umístěno v sídlech krajů nebo hlavním městě Praze. Skutečnost, že na výzvě je uvedeno územní pracoviště pro Prahu 10, na místní příslušnosti ničeho nemění. Jedná se pouze o administrativní rozdělení vyššího územního samosprávného celku. Sídlem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu není sídlo ve smyslu konkrétní budovy či adresy, ale sídlem je hlavní město Praha. Soud tedy zdůrazňuje, že územní pracoviště jsou nesamostatnými vnitřními jednotkami (útvary) finančních úřadů vystupující jejich jménem. Jednání územního pracoviště je vždy jednáním příslušného správního úřadu, jehož je územní pracoviště součástí, nejedná tedy samostatně, ale je pouze entitou skrze niž jedná přímo správní úřad. Soustava správních orgánů pro výkon správy daní je upravena v zákoně č. 456/2011 Sb., územní pracoviště finančních úřadů, která se nachází v jejich sídlech, jsou stanovena Organizačním řádem FS ČR a územní pracoviště, která se nenachází v jejich sídlech, jsou stanovena vyhláškou č. 48/2012 Sb. Jelikož všechna územní pracoviště Finančního úřadu pro hlavní město Prahu se nacházejí v jeho sídle, tedy v hlavním městě Praze, proto nemusí být o nich pojednáno ve vyhlášce. Zákon č. 456/2011 Sb. úpravu

vyhláškou stanoví pouze pro to územní pracoviště finančního úřadu, které se nenachází v jeho sídle (§ 8 odst. 5).

Opodstatněné neshledal soud ani tvrzení žalobce ohledně podpisu oprávněné osoby paní R. na předmětné výzvě. Žalobce v žalobě poukazoval na to, že z výzvy nelze určit, na základě jakého ustanovení právního předpisu, organizačního řádu a podpisového řádu byla paní R. oprávněna výzvu podepsat. Podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby. Podle čl. 125 odst. 1 Organizačního řádu Finanční správy ČR č.j. 46130/12-1213 jednat jménem orgánů finanční správy, s výjimkou majetkoprávních a pracovněprávních úkonů, jsou oprávněni všichni vedoucí zaměstnanci v rámci své působnosti stanovené organizačním řádem. Jednání uvedených vedoucích zaměstnanců orgány finanční správy zavazuje. Podle čl. 105 odst. 1 písm. d) Organizačního řádu Finanční správy ČR č.j. 46130/12-1213 vedoucími zaměstnanci finančního úřadu jsou vedoucí oddělení. Podle § 12 odst. 1 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Podle odstavce 2 úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. Podle odstavce 3 úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. Podle odstavce 4 o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena. V Podpisovém řádu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu jsou pak upravena podpisová oprávnění a povinnosti úředních osob. Ze správního spisu je rovněž zřejmé, že již ve vyřízení stížnosti ze dne 17.4.2015 správce daně žalobce informoval o tom, že oprávnění vedoucí oddělení podepisovat výzvu podle ust. § 89 daňového řádu vyplývá z přílohy č. 2 Podpisového řádu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 3.11. 2014 č.j. 6352589/14/2000/00500. Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 As 34/2014-76 pak pro danou věc nepovažuje soud za zcela případný.

Vzhledem ke shora uvedenému dal soud žalobci za pravdu a rozsudkem podle ust. § 87 odst. 2 s.ř.s. určil, že provedený zásah byl nezákonný.

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady řízení představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč a náklady zastoupení žalobce advokátem ve výši 16.456,- Kč, což tvoří 4 úkony právní služby po 3.100,- dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. a 4 režijní paušály po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., vč. částky odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.) ve výši 2.856,- Kč. Náklady řízení tedy činí celkem 18.456,- Kč, jak je ve výroku rozsudku uvedeno.

P o u ě n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 19. ledna 2016

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková