



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudců JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Milana Taubera ve věci žalobce: **VALSO REAL s.r.o.**, IČ: 242 97 411, se sídlem Praha 2, Vyšehradská 1349/2, zast. Ing. Romanem Nagyem, daňovým poradcem, se sídlem Přerov, Velká Dlážka 542/4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem

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 n ě n í :

Žalobce se domáhal určení, že postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za II. čtvrtletí r. 2014 vůči němu, který byl zahájen výzvou ze dne 21. 8. 2014 č.j. 5214277/14/2002-24904-203885 (dále jen „výzva k odstranění pochybností“), byl nezákonným zásahem, a zároveň žádal, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v nezákonném zásahu a naopak mu nařídil obnovit původní stav před nezákonným zásahem.

Žalobce v první řadě namítá nezákonnost postupu nadřízeného orgánu žalovaného, který označil stížnost žalobce podle ust. § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zčásti za nepřipustnou a zčásti za nedůvodnou, a to s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014 ve věci sp.zn. 2 Aps 8/2013.

Dále žalobce namítá nezákonnost postupu k odstranění pochybností, který byl zahájen výzvou k odstranění pochybností, neboť podle žalobce nebyly ve zmíněné výzvě vyjádřeny pochybnosti žalovaného takovým způsobem, aby se mohl daňový subjekt (žalobce) k těmto pochybnostem vyjádřit, doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, opravit nepravdivé údaje nebo prokázat jejich pravdivost a dále předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností správce daně. V této souvislosti odkazuje žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k požadavku dostatečné určitosti výzvy správce daně.

Zároveň podle žalobce nemohly žalovanému vzniknout pochybnosti popsané ve výzvě k odstranění pochybností (konkrétně pochybnost, zda na adrese zapsané v obchodním rejstříku žalobce fakticky sídlí a vykonává svou ekonomickou činnost), resp. žalovaný ve výzvě k odstranění pochybností nijak nezduvodnil, jak k těmto pochybnostem dospěl, a to za situace, kdy v daňovém spise se nenachází žádná písemnost, která by tyto pochybnosti vzbuzovala. Žalobce k tomu podotýká, že úřední záznam, který tuto pochybnost žalovaného potvrzuje, byl sepsán až dne 4. 11. 2014, tedy přibližně dva měsíce po vydání výzvy k odstranění pochybností. Vznik pochybností na straně správce daně je nutnou podmínkou pro postup podle ust. § 89 daňového řádu, přičemž tyto pochybnosti musí mít reálný základ opřený o objektivně existující skutečnosti.

Dále žalobce uvádí, že z výčtu podkladů, k jejichž předložení ho žalovaný vyzval, je zřejmé, že výzva k odstranění pochybností nesměruje proti konkrétním skutečnostem, o kterých žalovanému vznikly pochybnosti, a že svým zaměřením spíše odpovídají daňové kontrole podle ust. § 85 a násl. daňového řádu.

Žalobce navrhuje určit, že postup žalovaného byl nezákonným zásahem, a žalovanému zakázat, aby pokračoval v tomto nezákonném zásahu a obnovil původní stav před ním.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvádí, že žaloba byla podána po zákonné dvouměsíční lhůtě, neboť podle žalovaného tato lhůta počíná běžet dnem doručení výzvy k odstranění pochybností, tedy dnem 2. 9. 2014. Toto své tvrzení opírá o skutečnost, že proti výzvě k odstranění pochybností nebyly přípustné žádné opravné prostředky (ani stížnost podle § 261 daňového řádu). Z tohoto důvodu žalovaný navrhuje, aby soud podanou žalobu odmítl.

Pro případ, že soud dojde k názoru, že žaloba nebyla podána opožděně, žalovaný uvádí, že dostal své povinnosti týkající se požadavků na dostatečnou konkretizaci pochybností a ve výzvě k odstranění pochybností uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů uvedených v daňovém přiznání, neboť žalobce opakovaně uplatňuje nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, a rovněž mu vznikly pochybnosti, zda žalobce fakticky sídlí na adrese sídla uvedené v obchodním rejstříku. K tomu žalovaný podotýká, že jeho pochybnosti týkající se sídla žalobce byly následně vedeným řízením potvrzeny.

Podle žalovaného byl jeho postup ve věci zcela v souladu se zákony a z výzvy k odstranění pochybností bylo zcela zřejmé, jaké má žalovaný v dané věci pochybnosti. Žalobce tak měl možnost tyto pochybnosti rozptýlit. V této souvislosti žalovaný podotýká, že postup k odstranění pochybností je spíše ku prospěchu žalobce, nikoli v jeho neprospěch (jak žalobce tvrdí), kdy dává žalobci možnost odstranit pochybnosti žalovaného, aniž by byla zahájena daňová kontrola podle ust. § 85 a násl. daňového řádu.

Závěrem žalovaný uvádí, že ani v případě, kdy by výzva k odstranění nedostatků byla vydána nezákonně, s čímž ovšem žalovaný nesouhlasí, jak bylo popsáno výše, toto samo o sobě nezakládá nezákonnost postupu žalovaného jako celku, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014 č.j. 10 Afs 28/2014-51. Žalovaný navrhuje, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl (popř. pro opožděnost odmítl).

K vyjádření žalovaného se žalobce vyjádřil replikou ze dne 3. 6. 2015, ve které však neuvádí žádná další tvrzení nad rámec podané žaloby.

Při jednání před soudem žalobce i žalovaný setrvali na svých dřívějších podáních, tedy žalobce na všech žalobních důvodech a žalovaný na argumentech svého vyjádření k žalobě.

Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti:

Dne 26. 4. 2014 žalobce podal daňové přiznání za I. čtvrtletí 2014. V tomto svém daňovém přiznání žalobce uplatnil nárok na nadměrný odpočet ve výši 42.430,- Kč. Nárok na nadměrný odpočet žalobce uplatnil i za období IV. čtvrtletí 2013 (ve výši 92.882,- Kč), za období III. čtvrtletí 2013 (ve výši 14.575,- Kč), za období II. čtvrtletí 2013 (ve výši 16.579,- Kč), za období I. čtvrtletí 2013 (ve výši 30.425,- Kč) i za období III. čtvrtletí 2012 (ve výši 96.360,- Kč).

Dne 21. 8. 2014 žalovaný vydal výzvu k odstranění pochybností, která byla doručena žalobci dne 1. 9. 2014. Důvody pochybností správce daně byly ve výzvě uvedeny dva: 1) pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, a to z důvodu že žalobce opakovaně uplatňuje nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, a 2) pochybnosti o tom, zda je sídlo uvedené v obchodním rejstříku faktickým sídlem žalobce.

Dne 15. 9. 2014 byla žalovanému doručena stížnost žalobce podle ust. § 261 daňového řádu. Dne 30. 9. 2014 bylo podáno její doplnění. O výsledku vyřízení stížnosti bylo vydáno vyrozumění stěžovatele o výsledku prošetření stížnosti ze dne 14. 11. 2014 č.j. 6519703/14/2002-60050-100993 (dále jen „*vyrozumění stěžovatele o výsledku prošetření stížnosti*“). Stížnost žalobce byla shledána jako nedůvodná jednak z důvodu její nepřipustnosti, jednak z hlediska věcného.

Dne 4. 2. 2015 vydalo Odvolací finanční ředitelství vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č.j. 3280/15/5100-41457-711622 (dále též „*vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti*“), kterým byla stížnost žalobce shledána zčásti jako nepřipustná (s tím, že stížnost podle ust. § 261 daňového řádu není podle stanoviska Odvolacího finančního ředitelství přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností) a zčásti jako nedůvodná (část žádající o prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce).

Po ústním jednání, v němž oba účastníci řízení setrvali na svých, již dříve vyjádřených stanoviscích, Městský soud v Praze posoudil věc 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. § 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 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 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.

Nejprve se soud zabýval námitkou žalovaného, že předmětná žaloba je podána opožděně, kdy podle názoru žalovaného je třeba subjektivní lhůtu uvedenou v § 84 odst. 1 s. ř. s. počítat již ode dne doručení výzvy k odstranění pochybností, tedy ode dne 2. 9. 2014.

S otázkou počátku běhu subjektivní lhůty pro podání žaloby podle ust. § 84 odst. 1 s.ř.s. úzce souvisí i otázka přípustnosti stížnosti podle ust. § 261 daňového řádu jako opravného prostředku proti výzvě k odstranění nedostatků podle ust. § 89 daňového řádu. Touto otázkou se opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud a opakovaně judikovat, 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). K otázce počátku běhu subjektivní lhůty se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 14. 8. 2014 č.j. 10 Afs 28/2014-51, v němž konstatoval, že „[b]yla-li tedy stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu uplatněna, soud počítá běh lhůty k podání žaloby proti zásahu spočívajícím v nezákonném zahájení postupu

k odstranění pochybností právě ode dne doručení vyřízení stížnosti daňovému subjektu.“ Městský soud v Praze vychází z uvedené již standardní judikatury s tím, že počátek běhu subjektivní dvouměsíční lhůty pro podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu se počítá od doručení vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č.j. 3280/15/5100-41457-711622, tedy ode dne 8. 2. 2015. Toto datum uváděné žalobcem žalovaná strana nijak nerozporovala. To znamená, že žaloba byla podána dne 8. 4. 2015 včas v dvouměsíční lhůtě, konkrétně tedy poslední den dvouměsíční zákonné lhůty, takže je projednatelná.

Otázkou přípustnosti stížnosti podle ust. § 261 daňového řádu se soud již zabýval v rámci otázky počátku běhu subjektivní lhůty k podání žaloby podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. a dospěl k názoru, že stížnost podle ust. § 261 daňového řádu je přípustným opravným prostředkem proti výzvě podle ust. § 89 daňového řádu. Argumentace žalovaného k nepřipustnosti stížnosti podle ust. § 261 daňového řádu jako opravného prostředku proti výzvě k odstranění pochybností podle ust. § 89 daňového řádu se pravděpodobně opírá o rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2014 č.j. 29 A 48/2014-21, který však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015 č.j. 10 Afs 40/2015-36, a to pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky týkající se právě přípustnosti stížnosti podle ust. § 261 daňového řádu jako opravného prostředku proti výzvě k odstranění pochybností podle ust. § 89 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvádí, 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“*. Příslušný orgán správce daně (Odvolací finanční ředitelství) 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 1. 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 nedůvodnou s ohledem i na její nepřístupnost, zároveň se žalovaný danou stížností zabýval i věcně (viz str. 2 poslední odstavec a str. 3 vyrozumění stěžovatele o výsledku prošetření stížnosti). 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.

Vzhledem ke skutečnosti, že soud shledal podanou žalobu včasnou a projednatelnou, zabýval se dále samotnými věcnými žalobními námitkami, soustředěnými v podstatě do dvou žalobních bodů:

zaprvé je to námitka nezákonnosti postupu správce daně, kterou žalobce spatřuje ve vydání výzvy k odstranění pochybností a která míří jednak k tomu, že výzva není dostatečně konkrétní, jednak k tomu, že výzva obsahuje nadměrný rozsah požadovaných dokladů k předložení,

zadruhé je to námitka týkající se pochybností správce daně o sídle žalobce jako obchodní společnosti, která nemá podle žalobce oporu ve spise.

Dále se soud zabýval námitkami tvrzené nezákonnosti postupu k odstranění pochybností (námitkou neurčitosti výzvy k odstranění pochybností, námitkou, že pochybnosti žalovaného nemají oporu ve správním spisu i námitkou, že rozsah požadovaných dokladů je tak rozsáhlý, že odpovídá daňové kontrole a nikoli postupu k odstranění pochybností).

Soud má za to, že pochybnosti, které zde byly žalovaným formulovány, jsou dostatečně konkrétní a že i výzva obsahuje dostatečně konkrétní, podrobné pokyny, co je třeba k odstranění pochybností předložit a učinit. Má-li zato žalobce, že výčet dokumentů, které jsou požadovány k odstranění těch pochybností je rozsáhlý, pak soud dochází k závěru, že se nejedná o žádný extrémně rozsáhlý výčet, který by žalující obchodní společnost nemohla bez jakýchkoli problémů předložit.

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 § 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.

Co se týče žalobcem namítané absence konkrétních pochybností správce daně (žalovaného), soud se ztotožnil se žalovaným v tom, že výzva k odstranění pochybností obsahuje důvody pochybností správce daně tak, aby splňovaly charakteristiku objektivní skutečnosti zakládající relevantní pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu. Podle soudu nelze brát předmětnou výzvu izolovaně bez návaznosti na předcházející úkon daňového subjektu, tj. bez návaznosti na údaje uvedené daňovým subjektem v přiznání k dani z přidané hodnoty. Ve výzvě jsou popsány pochybnosti správce daně vztahující se jednak souladu uplatnění vykazovaného nároku na odpočet daně s ust. § 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 obsah přiznání k dani z přidané hodnoty, který podal daňový subjekt dne 26. 4. 2014, dostatečně konkrétní. Je tomu tak proto, že předmětná výzva byla vydána v návaznosti na konkrétní obsah přiznání k dani z přidané hodnoty, které daňový subjekt podal. Jinými slovy, právě k doložení konkrétních údajů deklarovaných v přiznání byl daňový subjekt vyzván, a to s ohledem na pochybnosti správce daně, zda byl nadměrný odpočet daně (ve výši 42.430,- Kč deklarované daňovým subjektem) uplatněn v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet uplatňuje opakovaně, a s ohledem na skutečnost, že na adrese sídla žalobce uvedené v obchodním rejstříku mají zapsány svá sídla desítky jiných (právnických) osob. Správce daně předmětnou výzvou daňový subjekt tedy vyzval, aby za předmětné období doložil relevantní doklady (účetní knihy, výpisy z bankovních účtů, evidenci obchodního majetku, včetně zásob, obchodní smlouvy, evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, doklady o předání a převzetí zboží, doklady o přepravě zboží či jiné písemnosti nebo doklady), které byly podkladem pro stanovení daňové povinnosti daňového subjektu v návaznosti na jím konkrétně uváděné údaje v přiznání k dani z přidané hodnoty. Uvedl-li správce daně, jakým konkrétním důkazním prostředkem lze pochybnosti odstranit, jednalo se o listiny, které byly v dispozici daňového subjektu a vyplývaly z jeho běžné podnikatelské činnosti. Volbu důkazních prostředků ponechal správce daně v daném případě především na daňovém subjektu. Rozsah požadovaných dokladů a vysvětlení pak není nikterak výjimečně rozsáhlý.

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 neopouštějí 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 přiznání k dani z přidané hodnoty skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost, předmětnou výzvou 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 podaným přiznáním splnil svou povinnost sám daň přiznat, a který je současně subjektem nesoucím povinnost svá tvrzení v přiznání doložit, byla předmětná výzva navazující na údaje deklarované daňovým subjektem v jím podaném daňovém přiznání dostatečně konkrétní.

Soud se neztotožnil ani s druhou žalobní námitkou, v níž žalobce tvrdí, že správce daně (žalovaný) nemohl mít pochybnosti v otázce jeho sídla žalobce, resp. že obsah správního

spisu tyto pochybnosti nijak nevzbuzuje. V tomto směru je možné souhlasit se žalobcem, že správní spis neobsahuje žádné podklady vzbuzující podezření ohledně sídla žalobce, nicméně ze soustavného postoje žalovaného je zřejmé, že o reálnosti sídla žalobce měl žalovaný pochybnosti již v době vydání výzvy k odstranění pochybností, „jen“ tyto pochybnosti nezachytil do správního spisu. V této souvislosti nelze přehlédnout, že informace vzbuzující pochybnosti o tom, jaké skutečné sídlo daňového subjektu (žalobce), že toto sídlo neodpovídá sídlu zapsanému v obchodním rejstříku a že adresa sídla žalobce zapsaná v obchodním rejstříku je pouze virtuálním sídlem, se ukázaly důvodnými. Pochybnosti byly opřeny o informace veřejně dostupné na internetu, z nichž vyplývalo, že adresa sídla žalobce je rovněž sídlem minimálně dalších až 96 subjektů, právnických osob. Dále je veřejně dostupnou rovněž informace, že společnost CENTRAL OFFICE s. r. o. nabízí na adrese sídla žalobce zřízení virtuálního sídla dalším společnostem, a to i v rozhodném, posuzovaném období.

Soud si je vědom toho, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011 č.j. 1 As 33/2011-58 nejsou informace veřejně dostupné na internetu tzv. obecně známými skutečnostmi (notorietami), u kterých správní orgán není povinen uvádět zdroj ani je dokazovat, kdy v rámci správního (daňového) řízení správní orgán musí tyto své myšlenkové pochody zachytit do správního spisu. Zároveň nelze odhlédnout od skutečnosti, že z objektivně zjistitelných zdrojů lze i v době tohoto soudního řízení snadno pochybnost žalovaného dovodit, přestože ji žalovaný ve správním spise nezachytil. Toto nezachycení obsahu webových stránek by však mohlo být k tíži žalovaného ve chvíli, kdy by obsah webových stránek, ze kterých žalovaný vycházel, již nebyl dohledatelný, což není tento případ. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že v pozdějším řízení se v rámci pokračujícího řízení podařilo virtuálnost sídla žalobce prokázat; žalobce tak do daňového přiznání neuvedl zcela pravdivé údaje. Právní řád přitom vychází – mimo jiné – i ze zásady *nemo turpitudinem suam allegare potest*.

Ani druhý žalobní bod týkající se otázky sídla společnosti neshledal soud důvodným, pakliže z veřejných rejstříků a z úřední činnosti je žalovanému úřadu známo, že na dané adrese sídlí stovky právních subjektů. Vyjasnění této otázky tak bylo zcela legitimní pro žalovaného správce daně a jeho postup také nijak nevybočuje z možnosti, co může požadovat po daňovém subjektu k objasnění jeho sídla. Sídlo má značný právní význam a správce daně nijak nevybočil ze svých kompetencí, pokud si tento údaj chtěl ověřit. Soud sám se nepotřebuje touto otázkou zabývat, protože rozsudek bude doručovat zástupci žalobce, a i kdyby žalobce neměl zástupce, tak do jeho datové schránky. Přezkoumává a posuzuje pouze to, zda samotná výzva v tomto ohledu byla legitimní, a dospěl k závěru, že byla.

S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle ust. § 81 odst. 3 s.ř.s.

Z meritorního rozhodnutí v dané věci vyplývá i druhý výrok rozsudku týkající se náhrady nákladů řízení. Výrok je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovaná strana se výslovně vzdala náhrady nákladů, resp. nepožadovala tuto náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 23.9.2015

JUDr. Jan Ryba
předseda senátu