



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **HAPPY TUBE s.r.o.** se sídlem v Praze 3, Ježkova 1054/10, IČ: 27616657, zastoupeného BD Consult, s.r.o., se sídlem v Praze 3, Jeseniova 1196/52, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 619/28, Praha 1, 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 n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou ve znění změny žalobního petitu ze dne 26.3.2015 domáhal určení, že postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za I. čtvrtletí 2014 u společnosti HAPPY TUBE s.r.o., který byl zahájen výzvou ze dne 22.5.2014, č.j. 3621967/14/2003-24902-105744, byl nezákonným zásahem a rovněž se domáhal, aby soud nařídil žalovanému vyměřit daň z přidané hodnoty za toto období konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání ve výši uvedené v daňovém přiznání.

Žalobce tvrdí, že postup k odstranění pochybností byl nezákonně zahájen pro nedostatek konkrétních pochybností, z čehož dovozuje, že uvedeným postupem došlo k zásahu ve smyslu ust. § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Blíže žalobce uvádí, že ve výzvě ze dne 22.5.2014, č.j. 3621967/14/2003-24902-105744, v níž byl správcem daně vyzván k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty (dále rovněž „DPH“) za zdaňovací období I. čtvrtletí 2014, mu sice správce daně sdělil, že mu vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání k DPH za I. čtvrtletí

2014, avšak z této výzvy nevyplývají žádné konkrétní pochybnosti správce daně o daňové povinnosti daňového subjektu.

Žalobce s poukazem na ust. § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) namítá že postup k odstranění pochybností musí být rychlou a jednoznačnou cestou, kterou správce daně odstraňuje právě konkrétní pochybnosti o daňové povinnosti daňového subjektu. Z textu napadené výzvy je však evidentní, že správce daně v podstatě uvádí pochybnosti o jednotlivých řádcích daňového přiznání, přičemž jejich čísla pouze nahrazuje jejich slovním popisem. Výzva je obecným vyjádřením nekonkrétních pochybností, a proto žalobce nemohl výzvě k odstranění pochybností vyhovět. Na podporu uvedeného žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102.

Žalobce má za to, že správce daně má sice právo uskutečnit postup k odstranění pochybností, avšak pouze pokud má konkrétní pochybnosti. Na podporu uvedeného žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.4.2013, sp.zn. 1 Afs 105/2012 a ze dne 25.6.2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61. Rozsah a nekonkrétnost výzvy odpovídá dle žalobce spíše daňové kontrole, nikoliv postupu k odstranění pochybností.

Žalobce konstatoval, že proti předmětné výzvě ze dne 22.5.2014 podal stížnost ze dne 26.8.2014. Dle žalobce svědčí o svévoli a nerespektování platných zákonů rovněž skutečnost, že stížnost nebyla vyřízena v zákonném termínu, v čemž mu dal za pravdu i odvolací orgán.

Protože žalobce nesouhlasil s vyřízením jeho stížnosti, která byla správcem daně posouzena jako nedůvodná, podal ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu žádost o přešetření vyřízení stížnosti. Odvolací finanční ředitelství v Brně žádost posoudilo jako nedůvodnou.

Žalobce namítá, že písemnost ze dne 30.10.2014, kterou byla odvolacím finančním ředitelstvím vyřízena žádost žalobce o přešetření způsobu vyřízení jeho stížnosti, je zjevnou snahou upřít žalobci v rámci postupu k odstranění pochybností jakákoliv práva a nutí jej snášet po neomezenou dobu (někdy i několikaletou) úkony správního orgánu, a upírá mu možnost obrany před nezákonností a svévolí. Z přešetření stížnosti vyplývá, že stížnost proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu je nepřipustná, neboť zákonodárce tak vymezil svou vůli a nepřipustil řádný opravný prostředek proti rozhodnutím označeným jako výzva. Žalobce má za to, že přezkum předmětných výzev v rámci řádného opravného prostředku byl téměř znemožněn.

Žalobce zdůraznil, že v případě nároku na odpočet DPH daňový subjekt většinou uhradil již svému dodavateli předmětnou daň z přidané hodnoty a má zákonný nárok na její vrácení od státu do 30 dnů od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Postup k odstranění pochybností zákonný nárok na vrácení daně oddaluje, čímž znevýhodňuje daňový subjekt oproti konkurenci, ve které obdobný postup neprobíhá. Nárok na odpočet není přitom fakultativní nenárokovou dávkou, nýbrž vzniká ze zákona.

Z postupu odvolacího řízení je dle žalobce patrná snaha odepřít mu soudní ochranu, neboť stávající judikatura požaduje před podáním zásahové žaloby využít obranu v linii finančních orgánů. Dle žalobce odvolací ředitelství nesprávně řeší jen otázku výzvy jakožto rozhodnutí, vůči kterému není připuštěno odvolání. Je třeba vzít v úvahu, že je napadána nezákonnost postupu k odstranění pochybností jako celku, tedy celý postup k odstranění pochybností. Povinnost reagovat na nekonkrétní pochybnosti pod hrozbou vyměření daně podle pomůcek s odepřením možnosti obrany v průběhu tohoto postupu se jeví jako absurdní a to i s ohledem na to, že využití stížnosti a přešetření stížnosti je podmínkou pro možnost soudní obrany.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě ze dne 9.2.2015 navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že dne 30.4.2014 bylo podáno žalobcem přiznání k DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2014, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 341 080 Kč.

Výzvou ze dne 22.5.2014, č.j. 3621967/14/2003-24902-105744 vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu a doručenou dne 23.5.2014 byl zahájen postup k odstranění pochybností na DPH za předmětné zdaňovací období.

Z textu výzvy vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddíle C přiznání. Výslovně je zde konstatováno, že správci daně vznikly pochybnosti o výši nárokovaného nadměrného odpočtu s tím, že je třeba doložit, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Současně vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě deklarované v přiznání reálně uskutečnilo a zda se tak stalo v rozsahu deklarovaném daňovým subjektem. Další pochybnost správce daně spočívala v tom, zda plnění deklarovaná na ř. 12 a ř. 26 daňového přiznání byla skutečně realizována. V rámci předmětné výzvy bylo současně konstatováno, že u žalobce byl zahájen postup k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2013, přičemž pochybnosti vymezené v příslušné výzvě dosud nebyly odstraněny. Výzva obsahuje rovněž požadavek na odstranění uvedených pochybností předložením evidence podle ust. § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného zdaňovacího období. Z textu předmětné výzvy je tedy zřejmé, že tato obsahuje všechny zákonné náležitosti, jakož i konkrétní sdělení, o kterých údajích v daňovém přiznání má správce daně pochybnosti, co má daňový subjekt objasnit, doložit a jakým způsobem tak má učinit. Z uvedeného důvodu není námitka údajné nekonkrétnosti výzvy oprávněná. V případě pochybností správce daně je v návaznosti na důkazní břemeno zakotvené v ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, správce daně povinen vzniklé pochybnosti vyvrátit a pravdivost svých tvrzení prokázat. Z judikatury vyplývá, že pochybnost správce daně nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Vzhledem k existenci pochybností byl správce daně s ohledem na zásadu zákonnosti oficiality povinen zahájit postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2014.

K průběhu postupu k odstranění pochybností na DPH ze spisového materiálu vyplývá, že v rámci výzvy byla žalobci stanovena lhůta k odstranění pochybností v délce 15 dnů ode dne jejího doručení. V poslední den lhůty byla správci daně doručena žádost žalobce o její prodloužení o 14 dnů. Požadované prodloužení bylo povoleno správcem daně, avšak po uplynutí prodloužené lhůty požadované doklady nebyly předloženy. Dne 20.6.2014 byla správci daně doručena stížnost dle § 261 daňového řádu, v jejímž rámci žalobce namítal nekonkrétnost výzvy k odstranění pochybností a z toho vyplývající nezákonnost vedeného postupu k odstranění pochybností a v závěru požádal o prodloužení lhůty pro předání požadovaných dokladů s tím, že má skončit 15 dnů po definitivním vyřešení jeho stížnosti. O vyřízení stížnosti byl žalobce vyzooměn písemností ze dne 26.8.2014, která mu byla doručena dne 30.8.2014 do datové schránky. Stížnost žalobce byla po jejím prošetření shledána nedůvodnou.

K poukazu žalobce, že ze strany správce daně nebyla dodržena zákonná lhůta pro vyřízení stížnosti stanovená v § 261 odst. 4 daňového řádu žalovaný uvádí, že v daném případě byla lhůta překročena o 4 dny. Ze spisu vyplývá, že ani po vyřízení stížnosti nebyly žalobcem předloženy specifikované doklady v rámci výzvy k odstranění pochybností.

Dne 7.9.2014 byla odvolacímu finančnímu ředitelství doručena žádost žalobce o přešetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, která byla

vyřízena dne 30.10.2014 tak, že byla shledána částečně důvodnou. Odvolacím finančním ředitelstvím bylo konstatováno pochybení správce daně spočívající v nedodržení lhůty v § 261 odst. 4 daňového řádu. Nebylo přijato žádné opatření jednak vzhledem ke skutečnosti, že prodloužení správce daně nelze zpětně zhojit a jednak vzhledem k délce prodloužení, kdy žalobce nebyl tímto postupem zkrácen na svých právech.

K námitce týkající se nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností bylo odvolacím finančním ředitelstvím konstatováno, že zákonodárce jasně vymezil svou vůli a nepřipustil řádný opravný prostředek proti rozhodnutím označeným jako výzva. Přezkum výzev k odstranění pochybností v rámci řádného opravného prostředku tak bude připadat v úvahu pouze v rámci odvolání proti platebnímu výměru, kterým daň bude vyměřena. Závěrem bylo uvedeno, že v rozsahu námítky směřující proti samotné výzvě k odstranění pochybností měla být stížnost žalobce posouzena správcem daně jako nepřipustný procesní institut.

K námitce, že daňové subjekty jsou nuceny strpět po neomezenou dobu (někdy i několikaletou) úkony správního orgánu žalovaný uvedl, že pokud měl žalobce námitky proti délce vedení postupu k odstranění pochybností, mohl podat podnět na ochranu před nečinností správce daně, avšak zákonný institut v § 38 daňového řádu nevyužil. Ze spisového materiálu vyplývá, že součástí žádosti žalobce o přešetření způsobu vyřízení stížnosti doručené odvolacímu finančnímu ředitelství dne 7.9.2014 byla opakovaná žádost o prodloužení lhůty pro předání dokladů a dalších důkazních prostředků a to o 15 dnů po vyřešení žádosti o přešetření způsobu vyřízení stížnosti. Ani poté nebyly požadované doklady žalobcem předloženy. Dle sdělení správce daně byl žalobce v prosinci 2014 telefonicky kontaktován za účelem sjednání schůzky ve věci vedeného postupu k odstranění pochybností, avšak bylo pouze sděleno, že žalobce má v úmyslu podat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu a následně byla předmětná žaloba doručena Městskému soudu v Praze.

V daném případě žalobce opakovaně žádal o prodloužení lhůty stanovené výzvou k odstranění pochybností, aniž by však vyvinul jakoukoliv snahu k předložení alespoň některých z požadovaných důkazních prostředků. Ačkoliv bylo správcem daně žádostem o prodloužení předmětné lhůty vyhověno (§ 36 odst. 3 věta první daňového řádu), spolupráce žalobce se správcem daně se nezlepšila. Dne 4.2.2015 byl telefonicky kontaktován jednatel zástupce žalobce pan I., s nímž bylo dohodnuto předložení požadovaných dokumentů. V případě nepředložení požadovaných dokladů, budou činěny další kroky směřující k ověření oprávněnosti nárokovaného nadměrného odpočtu.

Závěrem žalovaný uvedl, že správce daně byl k vydání výzvy k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2014 oprávněn. Předmětný postup není prováděn mimo právní rámec a jeho vedení tak nelze považovat za nezákonné. Je nepřijatelný požadavek žalobce, aby Městský soud v Praze zakázal žalovanému pokračovat v postupu k odstranění pochybností a nařídil mu vyměřit DPH za předmětné zdaňovací období ve výši uvedené v daňovém přiznání. Povinností správce daně je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji. Nelze po něm tedy požadovat bezodkladné vydání rozhodnutí, není-li dostatečně prověřen stav věci, o které má být rozhodnuto. Požadované doklady žalobce dosud nepředložil, tj. oprávněnost nárokovaného nadměrného odpočtu nemohla být ověřena. Z důvodu nespolupráce žalobce dosud nedošlo ke shromáždění podkladů potřebných pro ukončení předmětného postupu a nemohlo být ani pristoupeno k vyměření příslušného daňového přiznání.

V doplnění vyjádření k žalobě ze dne 18.3.2015 žalovaný soudu sdělil, že vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nepředložil požadované důkazní prostředky, byl mu správcem daně zaslán úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 10.2.2015, č.j. 921147/15/2003-60565-110313 (doručen dne 16.2.2015), v jehož rámci bylo žalobci sděleno, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2014 bude stanovena podle

pomůcek. V rámci průvodního dopisu byl žalobce poučen o právu podat do 15 dnů ode dne seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností, návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (dle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu). Dne 20.2.2015 obdržel správce daně přípis žalobce bez návrhu na pokračování v dokazování ve smyslu ust. § 90 odst. 2 daňového řádu. Správce daně tak neshledal důvod k pokračování dle ust. § 90 odst. 3 daňového řádu a daň z přidané hodnoty byla za předmětné období vyměřena podle pomůcek platebním výměrem ze dne 13.3.2015, č.j. 1661294/15/2003-52522-105744. Nadměrný odpočet nárokovaný ve výši 341.080 Kč byl správcem daně uznán v plné výši.

Vzhledem k ukončení postupu k odstranění pochybností za předmětné období požádal žalobce o změnu žalobního petitu, kdy oproti původně navrhovanému petitu ve znění „Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu se zakazuje pokračovat v nezákonném zásahu - postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za I. čtvrtletí 2014 a nařizuje se mu vyměřit daň z přidané hodnoty za toto období ve výši uvedené v daňovém přiznání“ navrhl, aby soud rozhodl tak, že „Postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za I. čtvrtletí 2014 prováděný žalovaným byl nezákonným zásahem. Žalovanému se nařizuje vyměřit daň za toto období konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání ve výši uvedené v daňovém přiznání. Žalobci se přiznávají náklady řízení ve výši specifikované žalobcem po výzvě soudu“.

Městský soud v Praze nařídil ústní jednání na den 15.4.2015. Žalobce setrval na žalobních důvodech, včetně změny žalobního petitu. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s poukazem na skutečnost, že pokud se žalobci jevila výzva ze dne 22.5.2014, č.j. 3621967/14/2003-24902-105744 neurčitou, měl přistoupit k obraně svých práv dříve, nyní považuje předmětnou žalobu za opožděnou.

V rámci jednání připustil soud změnu žalobního petitu.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Žalobce se žalobou ve znění změny žalobního návrhu ze dne 26.3.2015 domáhá

- 1) aby soud určil, že postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za I. čtvrtletí 2014 prováděný žalovaným byl nezákonným zásahem a
- 2) aby uložil žalovanému vyměřit daň z přidané hodnoty za toto období konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání ve výši uvedené v daňovém přiznání.

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.

Postup k odstranění pochybností je upraven v § 89 a násl. daňového řádu. Dle § 89 odst. 1 daňového řádu *[m]á-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.*

Dle § 90 odst. 1 téhož zákona *[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 § 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.*

Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej užívá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu; tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. V novém daňovém řádu byl institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytýkacího řízení (viz § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků), které postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností, a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkacího řízení.

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

Vždy je nutné zkoumat konkrétní okolnosti v té které věci.

Nejprve se soud zabýval námitkou žalovaného vznesenou u jednání dne 15. dubna 2015 a sice, že předmětná žaloba byla podána po uplynutí lhůty dané ust. § 84 odst. 1 s.ř.s. Z obsahu správního spisu soud ověřil, že žalobce podal v daném případě stížnost proti postupu správce daně ze dne 23.6.2014, o níž bylo rozhodnuto vyrozuměním stěžovatele o výsledku šetření ze dne 26.8.2014. O žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti bylo rozhodnuto Odvolacím finančním ředitelstvím dne 30.10.2014. Již z uvedeného je zřejmé, že žaloba byla podána v rámci objektivní (dvouleté) lhůty i v rámci subjektivní (dvouměsíční) lhůty, neboť již dne 22.12.2014 byla v podatelně soudu podána žaloba.

Z uvedených důvodů shledal soud žalobu včasnou.

V nyní posuzovaném případě žalobce namítá absenci konkrétních pochybností správce daně o daňové povinnosti daňového subjektu v předmětné výzvě, neboť správce daně v podstatě uvádí pouze, že má pochybnosti o jednotlivých řádcích daňového přiznání, přičemž jejich čísla pouze nahrazuje jejich slovním popisem. Výzva je obecným vyjádřením nekonkrétních pochybností. Současně žalobce tvrdí, že z tohoto důvodu, nemohl výzvě k odstranění pochybností vyhovět.

Ze spisového materiálu soud zjistil, že výzvou ze dne 22.5.2014, č.j. 3621967/14/2003-24902-105744 vydanou dle § 89 odst. 1 daňového řádu a doručenou dne 23.5.2014 byl zahájen postup k odstranění pochybností na DPH za předmětné zdaňovací období.

Správce daně ve výzvě mj. uvedl, že po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za I. čtvrtletí 2014 vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť

- správci daně vznikly pochybnosti o výši nárokovaného nadměrného odpočtu. Je třeba doložit, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu (§ 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty),
- správce daně má pochybnosti o tom, zda se poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě deklarované v přiznání reálně uskutečnilo a zda se tak stalo v rozsahu deklarovaném daňovým subjektem,
- správce daně má pochybnosti o tom, zda plnění deklarovaná na ř. 12 ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich plnění (§ 108) a na ř. 26 ostatní plnění s nárokem na odpočet daně, byla skutečně realizována,
- 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 IV. čtvrtletí 2013 a dosud nebyly odstraněny pochybnosti vymezené v předmětné výzvě.

Správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností uvedených v této výzvě s tím, že je třeba předložit evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahující se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Lhůta pro odstranění uvedených pochybností byla stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

Městský soud v Praze se ztotožnil s žalovaným, že výše popsaná výzva obsahuje důvod pochybností správce daně tak, aby splňoval charakteristiku objektivní skutečnosti zakládající relevantní pochybnosti ve smyslu ust. § 89 odst. 1 daňového řádu. Dle soudu nelze brát předmětnou výzvu izolovaně bez návaznosti na předcházející úkon daňového subjektu, tj. v návaznosti na údaje uvedené daňovým subjektem v přiznání k dani z přidané hodnoty. Ve výzvě jsou popsány pochybnosti správce daně vztahující se k výši nárokovaného nadměrného odpočtu vycházející z potřeby objasnit, resp. doložit, že přijatá zdanitelná plnění *byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu* (§ 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Správce daně rovněž vyjádřil pochybnosti ohledně poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě odrážející potřebu ověřit, jednak *zda se reálně uskutečnilo* a jednak *právě v rozsahu deklarovaném v přiznání* daňovým subjektem. Lze konstatovat, že pochybnosti správce daně obsažené ve výzvě se týkají také údajů uvedených daňovým subjektem na ř. 12 ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich plnění (§ 108) a na ř. 26 ostatní plnění s nárokem na odpočet daně; tyto pochybnosti vychází z potřeby doložit k ověření skutečnou realizaci daňovým subjektem deklarovaných plnění.

Soud dospěl k závěru, že takto správcem daně vyjádřené pochybnosti byly z hlediska ust. § 89 odst. 1 daňového řádu s ohledem na obsah přiznání k dani z přidané hodnoty, který podal daňový subjekt dne 30.4.2014 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 přijatá zdanitelná plnění ve výši uvedené daňovým subjektem v přiznání *byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti daňového subjektu* (§ 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), s ohledem na pochybnosti správce daně, *zda a v jakém rozsahu se reálně uskutečnilo* poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě (deklarované daňovým subjektem na ř. 21 ve výši 682 687 Kč) a *zda plnění, k nimž se vztahují údaje uvedené na ř. 12 (základ daně 333 744 Kč, daň na výstupu 70 086 Kč) a ř. 26 (2 875 885 Kč) byla skutečně realizována*. Správce daně předmětnou výzvou daňový subjekt tedy vyzval, aby za předmětné období doložil relevantní doklady (faktury, smlouvy, objednávky, bankovní doklady, včetně evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty), 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.

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. 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 přiznání k dani z přidané hodnoty skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost, předmětnou výzvou byl následně vyzván *k doložení takových údajů, které sám uvedl v přiznání 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.

Lze dodat, že žalobce na předmětnou výzvu reagoval nejprve žádostí ze dne 9.6.2014, v níž žádal o prodloužení lhůty k odstranění pochybností o 14 dnů, žádná nesrozumitelnost či nekonkrétnost namítána nebyla. Teprve poté, co správce daně žádosti o prodloužení lhůty vyhověl, podal daňový subjekt stížnost ze dne 23.6.2014, v níž namítal nekonkrétnost výzvy k odstranění pochybností a z toho vyplývající nezákonnost vedeného postupu k odstranění pochybností a v závěru opět požádal o prodloužení lhůty pro předání požadovaných dokladů s tím, že má skončit 15 dnů po definitivním vyřešení jeho stížnosti.

K uvedenému dílčímu závěru dospěl soud i po zvážení žalobcem uváděné judikatury Nejvyššího správního soudu. V daném případě měl v okamžiku vydání výzvy správce daně k dispozici toliko přiznání k dani a v něm žalobcem uvedené údaje. K ověření, zda tyto údaje korespondují se skutečností (což byla správcem daně vyjádřená pochybnost), neměl správce daně jinou možnost než vyzvat daňový subjekt, aby doložil uvedené údaje důkazními prostředky, které si sám zvolí. Pokud by bylo možno výzvu v rámci ust. § 89 daňového řádu

vydat pouze v případě zjevných početních chyb (např. nesouladu v součtech určitých dílčích položek daňového přiznání či opomenutí vyplnění určité položky) byla by aplikace výzvy dle § 89 daňového řádu, takřka vyloučena, což lze dle soudu stěží přijmout za záměr zákonodárce.

Žalobce dále namítá, že proti výzvě ze dne 22.5.2014, č.j. 3621967/14/2003-24902-105744 podal stížnost ze dne 26.8.2014, avšak tato stížnost nebyla vyřízena v zákonném termínu, v čemž mu dal za pravdu i odvolací orgán.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že touto námitkou se zabývalo v rámci řízení o žádosti žalobce o přešetření způsobu vyřízení jeho stížnosti Odvolací finanční ředitelství v Brně, které přisvědčilo daňovému subjektu, že o stížnosti bylo rozhodnuto až 4 dny po uplynutí lhůty dané ust. § 261 odst. 4 daňového řádu. Nebylo však přijato žádné opatření vzhledem ke skutečnosti, že prodloužení správce daně nelze zpětně zhojit a rovněž vzhledem k délce prodloužení, kdy daňový subjekt nebyl tímto postupem zkrácen na svých právech. S uvedeným hodnocením se soud shoduje a pro stručnost na ně odkazuje.

Žalobce rovněž nesouhlasí s písemností ze dne 30.10.2014, kterou byla odvolacím finančním ředitelstvím vyřízena žádost žalobce o přešetření způsobu vyřízení jeho stížnosti. Žalobce uvádí, že je třeba vzít v úvahu, že je napadána nezákonnost postupu k odstranění pochybností jako celku, tedy celý postup k odstranění pochybností.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že podání stížnosti žalobce ze dne 23.6.2014 předcházelo ze strany správce daně tolíko vydání rozhodnutí - výzvy ze dne 22.5.2014. Poté následuje úřední záznam ze dne 16.6.2014, č.j. 4029803/14/14/2003-05401-110313, kterým správce daně sdělil daňovému subjektu, že vyhověl jeho žádosti o prodloužení lhůty. Jiný úkon správcem daně před podáním stížnosti učiněn nebyl (což není žalobcem nijak zpochybňováno), proti jinému úkonu tedy žalobce ani brojit nemohl. Nadto námitky ve stížnosti směřují právě proti obsahu výzvy ze dne 22.5.2014. Z uvedených důvodů shledal soud námitku žalobce, v níž nesouhlasí s rozhodnutím odvolacího orgánu s poukazem na ust. § 109 odst. 2 daňového řádu, nedůvodnou.

Tvrdí-li žalobce v žalobě, že je nucen strpět po neomezenou (někdy i několikaletou) dobu úkony správního orgánu, je mu upírána i možnost obrany před nezákonností a svévolí, když z postupu odvolacího orgánu je zjevná snaha odeprít mu soudní ochranu, pak soud konstatuje, že takto formulované námitky postrádají bližší konkretizaci a uvedená tvrzení jsou natolik obecného charakteru, že je nelze konkrétně uchopit a vypořádat se s nimi. Je možno pouze konstatovat, že tvrzení o šikanózním a svévolném přístupu správních orgánů ze správního spisu nevyplývají a jsou s ním v rozporu. Naopak ze správního spisu soud ověřil, že zatímco správce daně vyhověl žádosti žalobce o prodloužení lhůty k odstranění pochybností důvodně předpokládaje, že daňový subjekt má v úmyslu pochybnosti uvedené ve výzvě odstranit, žalobce se ve svém jednání zaměřil pouze na podávání žádostí a stížností.

S ohledem na nedůvodnost žalobních námitek soud dodává, že ani žalobcův poukaz na oddalování vrácení daňového přeplatku zde nemá místa. Pro úplnost lze dodat, že „cenou“ za prověřování tvrzení žalobce postupem dle § 89 daňového řádu je v daném případě úrok z vratitelného přeplatku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Aps 3/2013-34).

Závěrem soud uvádí, že nelze vyhovět ani žalobnímu petitu, kterým se žalobce domáhal, aby soud nařídil žalovanému vyměřit daň z přidané hodnoty za toto období konkludentně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání ve výši uvedené v daňovém přiznání. Soud nemohl opomenout, že o daňové povinnosti žalobce za předmětné

období již bylo rozhodnuto správcem daně ve vydaném platebním výměru ze dne 13.3.2015, č.j. 1661294/15/2003-52522-105744.

Právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. k tomu Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 7. vydání, Praha : C. H. Beck, 2009, s. 225, resp. v judikatuře NSS např. rozsudek ze dne 22. 5. 2008, čj. 6 As 45/2005-188). Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Zrušení správního aktu má účinky toliko ex nunc, které působí výlučně do budoucna, akt již tedy nemůže v budoucnu založit další práva a povinnosti. Jedinou výjimku představuje skupina nicotných aktů, u nichž se má za to, že nebyly nikdy vydány, a tudíž nemohly působit právní následky ani v minulosti. Prohlášení nicotnosti, které jen formálně odstraňuje neexistující akt, proto působí ex tunc (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, část V., též pod č. 793/2006 Sb. NSS).

V nyní posuzované věci nastala situace, kdy správce daně vydal platební výměr, který je nadán presumpcí správnosti a musí se považovat za zákonný a správný, pokud a dokud nebude zákonem stanoveným postupem odstraněn.

Nelze se přitom úspěšně domáhat jeho zrušení v rámci zásahové žaloby. Soud nemůže zasahovat do práv a povinností účastníků jinými způsoby, než jak mu dovoluje zákon. Pravomoc soudu je v řízení o zásahové žalobě vymezena ust. § 87 odst. 2 s.ř.s.

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

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu, který byl ve věci plně úspěšný, náklady řízení nevznikly.

Poučení:

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 15. dubna 2015

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.