



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci žalobce **ATANAI PLUS, s.r.o.**, IČ: 24761745, se sídlem v Praze 5 – Stodůlkách, Bavorská 856/14, zastoupeného Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem se sídlem v Jičíně, Jugmannova 319, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28 (dříve Finanční úřad pro Prahu 5, se sídlem v Praze 5, Peroutkova 263/61), o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu správce daně a o určení, že zásah byl nezákonný,

t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění :

Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal výroku rozhodnutí soudu, jímž by soud uložil žalovanému povinnost ukončit nezákonný zásah proti žalobci spočívající v zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2012 a určení, že zásah žalovaného spočívající v zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2012 byl nezákonný.

Žalobce v podané žalobě namítl, že dne 25.9.2012 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012. Žalovaný správce daně dne 23.10.2012 elektronicky podepsal výzvu k odstranění pochybností, týkající se daňového přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012, která byla zástupci žalobce doručena dne 23.10.2012. Ve výzvě správce daně obecně uvedl své pochybnosti o správnosti,

pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v oddíle C daňového přiznání, aniž by je ovšem v souladu s ustanovením § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění, uvedl 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.

Nezákonnost výzvy a nezákonnost zahájení postupu k odstranění povinnosti namítl zástupce daňového subjektu v podání ze dne 6.11.2012, avšak správce daně vydal nezákonnou výzvu k odstranění pochybností, která obsahuje naprosto shodný text proto, že žalobce podal stížnost proti postupu správce daně podle ustanovení § 261 daňového řádu. Správce daně v reakci na podání ze 6.11.2012 sám uznal a uvedl, že v době vydání výzvy k odstranění pochybností ze dne 23.10.2012 neměl ani sebemenší pochybnosti, natož aby byl schopen souladu s daňovým řádem uvést důvodné pochybnosti o správnosti, pravdivosti, důkaznosti a úplnosti uvedených údajů. S žalovaným správcem daně podle názoru žalobce pouze zneužil postupu k odstranění pochybností k nezákonnému zadržování vrácení nadměrného odpočtu daňového subjektu. Žalobce bezvýsledně vyčerpal prostředky k ochraně před nezákonným zásahem, byl přímo zkrácen na svých právech, proto se domáhá u správního soudu ochrany před nezákonným zásahem, event. o určení toho, že zásah byl nezákonný.

V dalším textu podané žaloby žalobce namítl, že výzva k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2012 je nezákonná, když postrádá zákonné náležitosti uvedené v ustanovení § 89 daňového řádu, a proto nemohl být postup k odstranění pochybností zákonným způsobem vůbec zahájen. Žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že k tomu, aby nastala správcem daně uvedená situace, tj. oprávnění vyzvat kontrolovaného k doložení určitých skutečností, musí být nejprve postup k odstranění pochybností zákonným způsobem zahájen. Je povinností správce daně, aby dostatečně konkrétním, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem své pochybnosti daňovému subjektu sdělil. Žalovaný však neuvedl ani jednu konkrétní pochybnost ani žádné důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody a podle názoru žalobce bylo veřejnými listinami nade všechny pochybnosti prokázáno, že k dodání zboží do jiného členského státu ve skutečnosti došlo. I pokud by Městský soud v Praze posoudil výzvu k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2012 za platnou a postup k odstranění pochybností za zákonným způsobem zahájený, byly veškeré žalovaným obecně uvedené pochybnosti odstraněny nejpozději dne 16.11.2012. Žalovaný tak měl bez zbytečného odkladu vrátit nadměrný odpočet v souladu s podaným daňovým přiznáním společně s úroky, které žalobci v souladu s právními předpisy náleží. Žalovaný však namísto toho nadále pokračuje v nezákonném postupu k odstranění pochybností a nadále daňovému subjektu zadržuje vrácení nadměrného odpočtu včetně úroků. Na základě nezákonné výzvy přitom nelze zákonným způsobem vést postup k odstranění pochybností.

Žalobce se domnívá, že postup k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2012 nebyl zákonným způsobem zahájen, protože výzva postrádala náležitosti požadované ustanovením § 89 daňového řádu a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i případné další úkony správce daně činěné na základě nezákonné výzvy představují nezákonný zásah správního úřadu, v jehož důsledku je žalobce přímo zkrácen na svých právech, neboť dochází k nezákonnému zadržování vrácení nadměrného odpočtu. Tím, že žalovaný vede a pokračuje v tomto nezákonném postupu nezákonným způsobem, přímo zasahuje do práv žalobce, neboť mu je v důsledku vedení nezákonného postupu k odstranění pochybností zadržováno vrácení nadměrného odpočtu za zdaňovací období srpen 2012.

Městský soud v Praze se nejprve zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného s ohledem na znění zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky. Žaloba byla podána proti Finančnímu úřadu pro Prahu 5, tedy proti správnímu úřadu, do jehož kompetence spadalo do dne 31.12.2012 rozhodování v této věci. Tato pravomoc však přešla s účinností zákona č. 456/2011 Sb. na Finanční úřad pro hlavní město Prahu (ustanovení § 1 a ustanovení § 5 až 7 zákona č. 456/2011 Sb., který nabyl účinnosti dnem 1.1.2013).

Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s., je žalovaný správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Protože v průběhu řízení přešla kompetence na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, považoval soud za žalovaného právě tento správní úřad.

Z obsahu vyjádření žalovaného správního úřadu vyplývá, že po podání řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 měl správce daně, podobně jako u všech předchozích zdaňovacích období za rok 2012, pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Klíčovou námitkou podané žaloby je tvrzení žalobce o tom, že vydaná výzva k odstranění pochybností nebyla dostatečně konkrétní a že taková výzva nezahajuje účinně postup k odstranění pochybností. Žalovaný je toho názoru, že výzva k odstranění pochybností za zdaňovací období srpen 2012 dostala obsahovým požadavkům, jak je vymezil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8.7.2008 č.j. 9Afs 110/2007-102, dostupném na www.nssoud.cz, které je zmíněno žalobcem i v podané žalobě. V tomto rozhodnutí bylo kromě požadavku na konkrétnost výzev ve vytýkacím řízení uvedeno, že ne každá formální vada vydané výzvy má za následek nezákonně zahájené vytýkací řízení. Byl zdůrazněn požadavek vzájemné součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem s tím, že výzva k odstranění pochybností správce daně má umožnit daňovému subjektu, aby na ni mohl reagovat. Ve výzvě k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání správce daně uvedl: „po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty Vámi podaného dne 25.9.2012 za srpen 2012 vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť z Vašeho podání zřejmé, zda přijatá zdanitelná plnění používáte pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle ustanovení § 72 zákona o DPH a zda skutečně došlo k dodání zboží do jiného členského státu na základě podaného souhrnného hlášení podle ustanovení § 102 zákona o DPH.“

Podle názoru žalovaného podepřeného výše citovanou judikaturou rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je v konkrétní věci vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formální se v daném případě jeví přístup žalobce, který by se snažil využívat k prohlášení nezákonnosti výzvy pouze skutečnost, že by správcem daně nebyly popsány v maximální možné míře konkrétní pochybnosti vůči podanému přiznání již v okamžiku zahájení postupu k odstranění pochybností, aniž by zohledňoval, zda a jak následně sám reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjel postup k odstranění pochybností. V daném případě přitom bylo dále prováděno dožadování, žádost o mezinárodní spolupráci apod. Žalobce sám reagoval podáním ze dne 6.11.2012, čímž považuje svoji důkazní povinnost za splněnou a popírá právo důkazního břemene, které mu ukládá ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Podle názoru žalovaného se jedná o nepřipustný extenzivní výklad

judikatury Nejvyššího správního soudu, který by vedl k tomu, že pokud by ve výzvě nebylo na konkrétní řádek odkazováno, byla by taková výzva i následný postup k odstranění pochybností nezákonný. Přitom smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Předmětná výzva naznačovala jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za dané zdaňovací období a i pokud by případně obsahovala jisté pochybení ve své textaci, nedosáhlo by takové pochybení za dané situace intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzvy a na ni navazujícího postupu k odstranění pochybností. Vadnost správního aktu ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Nelze proto považovat za porušení zásady rovnosti to, že se správce daně rozhodne u některých daňových subjektů provést postup k odstranění pochybnosti a u jiných nikoli. Neexistuje totiž subjektivní právo daňového subjektu, aby jej správce daně nezatěžoval zahájením postupu k odstranění pochybnosti. 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.

Závěrem svého vyjádření žalovaný vyjádřil názor, že v předmětném daňovém řízení nebyl postup k odstranění pochybností prováděn mimo rámec práva a nebyl nezákonný, a tudíž nebylo možno postup správce daně hodnotit z hlediska nezákonného zásahu v souladu s ustanovením § 82 s.ř.s.

Městský soud v Praze přezkoumal předložený spisový materiál a dosavadní řízení před správním orgánem z hlediska žalobních námitek podle ustanovení § 87 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (s.ř.s.), a dospěl přitom k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně. O podané žalobě rozhodl soud bez nařízení ústního jednání, neboť s ohledem na ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. žalobce s tímto postupem vyslovil svůj souhlas a žalovaný správní úřad na výzvu soudu nevyjádřil se zamýšleným postupem svůj nesouhlas.

Právní úprava řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního úřadu je upravena v části 3 hlavě II dílu 3 soudního řádu správního. Soud posoudil podanou žalobu podle právní úpravy platné v době rozhodování soudu, když vycházel z ustanovení článku 2 bodu 1 přechodných ustanovení zákona č. 303/2011 Sb., který nabyl účinnosti dne 1.1.2012.

Podle ustanovení § 82 s.ř.s. ve znění účinném po 1.1.2012 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 ustanovení § 85 s.ř.s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Podle ustanovení § 87 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. 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. Šlo-li o zásah ozbrojených sil, veřejného ozbrojeného sboru, ozbrojeného bezpečnostního sboru nebo jiného obdobného sboru, uloží soud tento zákaz nebo příkaz správnímu orgánu nebo obci, která takový sbor řídí nebo které je takový sbor podřízen. Soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Městský soud v Praze při hodnocení otázky, zda výzva k odstranění pochybností ze dne 23.10.2012, č.j. 718671/12/00551618018, je či není natolik podrobná, určitá a srozumitelná, aby odůvodňovala zahájení daňového řízení ve věci přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 a má či nemá-li znaky nezákonného zásahu správce daně do práv a právem chráněných zájmů žalobce, vycházel především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2012, č.j. 8Afs 38/2011-117 (toto i všechna dále citovaná rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz), v němž Nejvyšší správní soud definoval náležitosti výzvy, učiněné správcem daně podle tehdy platného ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku nejprve odkázal na výrok a odůvodnění usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.7.2008, č.j. 9Afs 110/2007-102, podle něhož ve výzvě správce daně podle ustanovení § 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 nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá“.

Podle ustanovení § 89 zákona č. 280/2008 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, 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. 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 daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty. 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.

Z uvedeného právního ustanovení vyplývá, že postup k odstranění pochybností je postupem při správě daní, jímž mají být odstraňovány pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Tento postup se tak může realizovat pouze v průběhu dílčího řízení nalézacího ve fázi vyměřovací a doměřovací.

Postup k odstranění pochybností se uplatňoval již v předchozí právní úpravě pod označením vytýkací řízení (právě ono výše zmíněné a judikaturou označené ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků). K odstranění pochybností mohou sloužit vysvětlení podaná daňovým subjektem, jím předložené důkazní prostředky nebo návrhy na provedení důkazních prostředků, které jsou mimo jeho dispozici, popř. důkazní prostředky vyhledané správcem daně. Postup k odstranění pochybností se zahajuje vydáním výzvy. Tu je třeba považovat za rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 101 daňového řádu. Výzva může být daňovému subjektu oznámena buď doručením, nebo v případě, že pracovník správce daně jedná s daňovým subjektem osobně, též seznámením s protokolem, v němž je výzva obsažena (ustanovení § 101 odst. 6 daňového řádu).

Samotnou výzvu nelze napadnout odvoláním. Jedná se o rozhodnutí, na které se vztahuje úprava obsažená v ustanovení § 109 odst.2 daňového řádu obecně vylučující příjemce výzvy z práva na samostatné odvolání, pokud výslovně není takové právo pro konkrétní druh výzvy zákonem stanoveno. To neznamená, že zákonnost výzvy nelze zpochybnit, lze tak však učinit až v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně.

Zákon požaduje, aby celý postup k odstraňování pochybností probíhal v maximální konkrétnosti. Správci daně je tak uložena povinnost jasným, konkrétním a určitým způsobem formulovat ve výzvě pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit. Na daňovém subjektu pak je, aby v návaznosti na jeho důkazní břemeno vyplývající z ustanovení § 92 odst.3 daňového řádu tyto konkrétně uvedené pochybnosti vyvrátil a prokázal správnost, pravdivost a úplnost svých daňových tvrzení. Následně musí správce daně po provedení důkazních prostředků jasně a srozumitelně oddělit ty dříve sporné skutečnosti, u nichž pochybnosti byly odstraněny, a konkrétně uvést důvody, pro které na jiných pochybnostech i nadále trvá a o nichž se pak eventuálně má vést další dokazování.

Pokud byl zahájen postup k odstraňování pochybností, pak i tehdy, budou-li pochybnosti odstraněny a nebude dán důvod k tomu, aby daň byla vyměřena v odchylné výši od výše daně, jak ji tvrdil daňový subjekt, nemůže správce daně následně vydaný platební výměr pouze založit do spisu. V takovém případě musí být výsledek vyměření vždy oznámen daňovému subjektu. Za den vyměření se považuje den vydání platebního výměru s účinky ke dni jeho oznámení.

Správce daně si musí před vydáním výzvy (např. i s využitím místního šetření) ujasnit, co považuje v daňovém tvrzení za sporné, nepřesné, nesprávné, neúplné nebo nepravdivé, a k odstranění těchto pochybností v celistvosti daňový subjekt vyzvat. Bylo by v rozporu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2), zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3) a se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1), pokud by správce daně pochybnosti seznatelné již na počátku oznamoval daňovému subjektu po částech. Prodlužoval by tak zbytečně postup odstraňování pochybností a oddaloval vyměření (doměření) daně. Může však nastat situace, kdy pochybnosti ve výzvě sdělené v procesu jejich odstraňování vyvolají pochybnosti další. K jejich uplatnění má správce daně prostor v protokolu (úředním záznamu) předvídaném v ustanovení § 90 odst.1 a ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybnosti podle ustanovení § 90 odst.2 daňového řádu.

Obsah výzvy musí poskytovat daňovému subjektu jasný návod k tomu, co z údajů obsažených v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení nebo v přiložených listinách má správce daně konkrétně vysvětlovat nebo prokazovat. Musí z ní být srozumitelné, co má daňový subjekt učinit, vysvětlit doložit, prokázat nebo opravit. K odstranění pochybností musí

správce daně daňovému subjektu stanovit lhůtu, která musí být přiměřená rozsahu pochybností, k jejichž odstranění byl vyzván. Daňový řád zapovídá, aby tato lhůta byla kratší než 15 dnů, a to i v případě, kdy by jinak postačovala i lhůta kratší.

Městský soud v Praze tedy konfrontoval obsah výzvy s požadavky, vyslovenými rozšířeným senátem. Aby mohl daňový subjekt pochybnosti správce daně rozptýlit, musí mu být zřejmé, v čem tyto pochybnosti spočívají. Je však třeba připomenout, že pro zákonný průběh vytýkacího řízení je podstatná rovněž součinnost správce daně a daňového subjektu. Pouze pokud je daňovému subjektu sdělena podstata pochybností, může na tyto pochybnosti adekvátně reagovat a pokusit se je rozptýlit. Rozšířený senát v citovaném usnesení rovněž konstatoval, že „povaha vytýkacího řízení je totiž založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Právě proto zákon předepisuje, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytýkacího řízení - v této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti vysvětlil resp. odstranil.“

V konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává ve své judikatuře Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkacího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo daňové řízení. Jde o opačný protipól nesprávného přístupu žalovaného, který redukuje dopad usnesení rozšířeného senátu na případy, kdy správce daně odkazoval na příslušný řádek daňového přiznání s tvrzením, že v této věci na konkrétní řádek odkazováno nebylo, a proto se usnesení rozšířeného senátu na tento případ nevztahuje. Dopad rozhodnutí rozšířeného senátu byl nepochybně širší a je třeba skrze toto rozhodnutí poměřovat všechny výzvy, jimiž je zahajováno vytýkací řízení i ve vztahu k následným úkonům ve vytýkacím řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal žádných odlišností a důvodů, pro které by měl postupovat odlišně než v rozsudcích ze dne 30.9.2010, č.j. 9Afs 46/2010-227 a ze dne 30.9.2009, č.j. 8Afs 65/2008-93. Rovněž tehdy soud přihlédl k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků.

Výzva ze dne 23.10.2012 naznačovala jisté pochybnosti správce daně o obsahu předloženého daňového přiznání. V případě této výzvy vzal soud v úvahu stadium daňového řízení, v němž byla výzva správcem daně učiněna, tedy skutečnost, že se tak stalo bezprostředně po doručení daňového přiznání správci daně, kdy správce nemá k dispozici žádné další poznatky, než informace vyplývající z předloženého daňového přiznání. Na druhé straně je to pouze a výhradně žalobce, kdo disponuje informacemi, na základě nichž bylo daňové přiznání sestaveno a správci daně doručeno a je tudíž jediným, kdo může pochybnosti správce daně rozptýlit tím, že předloží namísto vyplněného formuláře daňového přiznání právě ty doklady a evidence a osvědčí ty skutečnosti, které správce daně v odůvodnění výzvy ze dne 23.10.2012 po žalobci požadoval. Soud se proto neztotožnil s námitkou žalobce o tom, že obsah výzvy ze dne 23.10.2012 nebyl vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného senátu dostatečně konkrétní.

Z ustanovení § 89 odstavec 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně je oprávněn pochybnosti o údajích v daňovém přiznání objektivně mít a je třeba, aby je daňovému subjektu dostatečně konkrétním způsobem sdělil. To se v projednávané věci stalo podle názoru soudu dostatečně určitým, podrobným a srozumitelným způsobem. Je pak na dalším průběhu vyměřovacího řízení, zda daňový subjekt na podkladě vydané výzvy ví, co po něm správce daně žádá či zda přetrvá jeho nejistota, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a v čem pochybnosti správce daně vlastně spočívají. Žalobce v podané žalobě namítal, že na to, že správce daně své pochybnosti řádně nesdělil, nikoli na to, jakým způsobem přirodně tyto své pochybnosti získal. Proto soud neshledal námitku důvodnou.

Městský soud v Praze nepovažuje za porušení zásady rovnosti to, že se správce daně rozhodne u některých daňových subjektů provést vytýkácí řízení a u jiných nikoli. Neexistuje subjektivní právo daňového subjektu, aby jej správce daně nezatěžoval zahajováním vytýkácího řízení. 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. Jinou otázkou je samozřejmě samotný průběh konkrétních vytýkácích řízení a dodržení zákonných podmínek pro jejich vedení.

Ve smyslu odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 8.7.2008, č.j. 9Afs 110/2007-102, je nutno poukázat na skutečnost, že ve výzvě správce daně musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Tyto náležitosti výzva ze dne 23.10.2012 podle názoru městského soudu splňuje, neboť se nejedná o výzvu, která bez dalšího odkazuje pouze na příslušný řádek daňového přiznání. Pochybnost ve smyslu ustanovení § 89 odst.1 daňového řádu nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. 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. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty. Zákon nestanoví pochybnost správce daně jako podmínku pro zahájení vytýkácího řízení náhodou. Povaha tohoto řízení je totiž založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Právě proto zákon předepisuje, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel daňového řízení - v této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na podezření správce daně

reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti vysvětlil respektive odstranil.

Na základě výše uvedeného Městský soud v Praze dovedl, že v případě posuzovaném soudem se o nezákonný zásah, pokyn či donucení správního úřadu ve smyslu ustanovení § 82 s.ř.s. nejednalo a proto Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 87 odst. 3 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst.1 soudního řádu správního, podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na 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 (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 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 30.května 2013

JUDr. Hana V e b e r o v á ,
předsedkyně senátu