



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **VONET CR, spol. s r.o.**, IČO: 25525603  
se sídlem Na Slatince 3279/3, Praha 10 – Záběhlice  
zastoupená JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem  
se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4 – Nusle

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2020, č. j. 3162/20/5100-41453-712277,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

**I. Základ sporu**

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu

(dále jen „správce daně“) ze dne 14. 3. 2019, č. j. 44358/19/4300-12711-208880 (dále i „prvostupňové správní rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím správce daně nepřiznal žalobkyni podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), úrok z neoprávněného jednání správce daně a rovněž dle § 254a odst. 1 daňového řádu nepřiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu.

2. Ze správního spisu k dané věci vyplynulo, že žalobkyně podala dne 25. 7. 2014 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014, v němž vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 9 672 609 Kč. Správce daně vyměřil žalobkyni daň ve tvrzené výši postupem dle § 140 daňového řádu platebním výměrem ze dne 29. 7. 2014, č. j. 165076/14/4000-17202-109603.
3. Dne 29. 6. 2016 podala žalobkyně dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014, ve kterém vykázala snížení své daňové povinnosti o 1 044 912 Kč. Důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání byla skutečnost, že žalobkyně vykázala snížení uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu, a to na základě vystavení opravných daňových dokladů svému odběrateli, společnosti Potamos CZ, s. r. o. Současně žalobkyně podala dne 1. 7. 2016 žádost o vrácení přeplatku ve výši 1 044 912 Kč. Této žádosti správce daně nevyhověl rozhodnutím o přeplatku ze dne 2. 9. 2016, č. j. 241501/16/4000-50711-208880, neboť na osobním daňovém účtu žalobkyně neevidoval žádný vratitelný přeplatek.
4. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů tvrzených v dodatečném daňovém přiznání, a proto dne 1. 8. 2016 zahájil u žalobkyně postup k odstranění pochybností. O výsledku postupu k odstranění pochybností správce daně žalobkyni seznámil záznamem ze dne 1. 2. 2017, č. j. 20855/17/4200-12776-110375 (dále „záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností“). Vzhledem k tomu, že žalobkyně pochybnosti správce daně neodstranila, správce daně vydal dne 2. 3. 2017 dodatečný platební výměr č. j. 35891/17/4200-12776-110375, kterým vyloučil žalobkyni tvrzené snížení vlastní daňové povinnosti (dále také jen „dodatečný platební výměr“).
5. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně dne 31. 3. 2017 odvolání. Žalovaný po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání oprávněně snížila hodnotu původně vykázaných uskutečněných plnění a daně na výstupu. Proto rozhodnutím ze dne 25. 5. 2018, č. j. 23996/18/5300-22442-605186 (dále jen „rozhodnutí ze dne 25. 5. 2018“), změnil napadený dodatečný platební výměr tak, že se daňová povinnost žalobkyně snižuje o částku 1 044 912 Kč.
6. Dne 29. 5. 2018 žalobkyně podala žádost o vrácení přeplatku ve výši 1 044 912 Kč, které správce daně v plném rozsahu vyhověl rozhodnutím ze dne 6. 6. 2018, č. j. 96675/18/4300-12711-208880. Přeplatek byl odepsán z účtu správce daně dne 8. 6. 2018.
7. Dne 26. 6. 2018 žalobkyně požádala o vyplacení úroku z pozdní úhrady přeplatku na dani z přidané hodnoty. Správce daně posoudil žádost o úrok podle svého skutečného obsahu jako žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu a rozhodnutím ze dne 25. 7. 2018, č. j. 115633/18/4300-12711-208880, žádost zamítl a úrok z vratitelného přeplatku nepřiznal. Následně podané odvolání zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 2. 2019, č. j. 5026/19/5300-22442-605186. V tomto rozhodnutí uvedl, že odvolání žalobkyně je nutno podle svého obsahu považovat rovněž za podnět k přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu a za podnět k úhradě úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu.

8. Následně správce daně vydal prvostupňové správní rozhodnutí a žalovaný po podaném odvolání vydal žalobou nyní napadené rozhodnutí. Žalovaný v tomto rozhodnutí uvedl, že podmínkou pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je zrušení, změna, či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného postupu správce daně. Dodatečný platební výměr nebyl změněn z důvodu nezákonnosti, resp. nesprávného postupu správce daně, ale z toho důvodu, že žalobkyně až v odvolání doplnila fakturu č. 140019214, a až v odvolacím řízení byly známy takové okolnosti případu, které vedly ke změně rozhodnutí v souladu s tím, jak požadovala žalobkyně. Žalovaný citoval část svého rozhodnutí ze dne 25. 5. 2018: „*Bez předložení Faktury č. 140019214, která byla odvolatelem poskytnuta a spárována s Raben předloženými listinami až v rámci podaného a zde řešeného odvolání, však bylo dle odvolacího orgánu zcela legitimní domnívat se, že zboží uvedené na dokladech předložených Raben je z části zbožím uvedeným na Faktuře č. 140019314 (daňový doklad, k němuž byly vystaveny zde řešené opravné daňové doklady), neboť společný těmto dokladům byl nejen druh zboží, ale rovněž i číslo objednávky, resp. dodacího listu, a to 4/20-06-14. Teprve po předložení Faktury č. 140019214 vyšla najevo výše uvedená nesprávnost ze strany odvolatele.*“ [pozn. soudu, faktura č. 140019214 a faktura č. 140019314 jsou dvě odlišné faktury] Bylo povinností žalobkyně, aby prokazovala všechny skutečnosti, které byla povinna uvádět v řádném a dodatečném daňovém přiznání. Žalobkyni nic nebránilo, aby fakturu č. 140019214 a své vyjádření k ní poskytla již v řízení před správcem daně. Žalovaný rovněž uvedl, že proti posouzení správce daně o nepřiznání úroku dle § 254a odst. 1 daňového řádu žalobkyně v odvolání nijak nebrojila, proto se žalovaný bez dalšího ztotožnil s názorem správce daně. K tvrzením spočívajícím v tom, že žalobkyni náleží i úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu žalovaný uvedl, že to není předmětem posuzované věci. O tomto úroku bylo vedeno odlišné řízení (viz předchozí bod tohoto rozsudku).

## II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

9. Žalobkyně v podané žalobě namítá, že jí od 1. 11. 2016 (žádost o vrácení přeplatku podala 1. 7. 2016, třicetidenní lhůta pro jeho vrácení uplynula dne 31. 7. 2016, následně běžela tři měsíční „ochranná“ lhůta, která uplynula dne 31. 10. 2016) do 2. 3. 2017 (den vydání dodatečného platebního výměru) náleží úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu a od 3. 3. 2017 do 28. 5. 2018 (den nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru), resp. do 8. 6. 2018 (den uhrazení přiznaného snížení daně) jí náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu.
10. Správce daně dle žalobkyně v řízení o dodatečném platebním výměru dospěl k nesprávnému závěru, jelikož si sám vyžádal smlouvy, objednávky a dodací listy od společnosti Raben Logistic Czech s.r.o. Získal tak i objednávku včetně přepravního listu, na kterém je uvedený téměř shodný druh zboží (avšak v jiném množství) jako na faktuře č. 1400019314, což vyhodnotil tak, že zboží na dokladech od společnosti Raben je tím zbožím uvedeným na faktuře č. 1400019314, čímž zpochybnil oprávněnost žalobkyní vystavených opravných daňových dokladů a nepřiznal jí snížený základ daně.
11. Žalobkyně namítá, že dodatečný platební výměr neměl být vůbec vydán, jelikož naplnila veškeré podmínky pro snížení daňové povinnosti. Skutečnost, že fakturu č. 140019214 doložila žalobkyně až v odvolacím řízení považuje za irelevantní, jelikož žalovaný v rozhodnutí ze dne 25. 5. 2018 dospěl k závěru, že žalobkyně byla oprávněna vykázat v dodatečném daňovém přiznání snížení daňové povinnosti.

12. Správce daně dle žalobkyně od společnosti Raben získal důkazní prostředky, které vzbudily jeho pochybnosti o oprávněnosti dodatečného daňového přiznání bez součinnosti žalobkyně, která nebyla s těmito pochybnostmi v průběhu řízení seznámena. V rámci výzvy k odstranění pochybností ze dne 1. 8. 2016, č. j. 212072/16/4200-12776-110375, správce daně tyto pochybnosti v souvislosti s podklady získanými od společnosti Raben neuváděl. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala a snažila se veškeré pochybnosti vysvětlit, když zejména poukazovala na skutečnost, že ke stornu předmětné faktury č. 140019314 a k vydání opravných daňových dokladů přistoupila v návaznosti na zjištění správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole č.j. 79611/16/4200-12776-501303 za zdaňovací období srpen, září, říjen a listopad roku 2014. Teprve v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 1. 2. 2017, č. j. 20855/17/4200-12776-110375, správce daně poukázal na důkazní prostředky získané od společnosti Raben a poprvé zmínil objednávku a přepravní list se shodným druhem zboží jako je na faktuře č. 140019314. Až na základě tohoto záznamu se žalobkyně dozvěděla, že pochybnosti správce daně lze vyvrátit jedinež fakturou č. 140019214. Na tento záznam žalobkyně reagovala návrhem na pokračování v dokazování, čemuž správce daně nevyhověl a vydal dodatečný platební výměr. Žalobkyně je názoru, že správce daně si mohl opatřit vlastní důkazní prostředky, aby získal další poznatky k vedení dialogu v rámci postupu k odstranění pochybností. Vedl-li by správce daně tento dialog, pochybnosti by se vysvětlily.
13. Dle žalobkyně nelze opatřením si dalších důkazních prostředků rozšířit postup k odstranění pochybností. Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností musí obsahovat vypořádání a hodnocení těch důkazů, které se týkají výzvy k odstranění konkrétních pochybností. Ve výzvě však dokumenty od společnosti Raben nebyly zmíněny.
14. Žalobkyně je názoru, že v průběhu postupu k odstranění pochybností nemohla seznat, že je třeba doložit správci daně k oprávněnosti jejího nároku na snížení daňové povinnosti konkrétní daňový doklad, který však s předmětným zdanitelným plněním nesouvisí.
15. Správce daně nemohl zaměnit zboží na stornované faktuře č. 140019314 se zbožím na objednávce a přepravním listu získané od společnosti Raben, které se týkalo faktury č. 140019214, jelikož obě faktury se lišily jak v celkové uvedené částce (6 450 427,60 Kč na faktuře č. 140019314 a 613 130,72 Kč na faktuře č. 140019214), tak i v typu a množství zboží. Dle žalobkyně je evidentní, že objednávka a přepravní list získaný od společnosti Raben se týkají jiné objednávky.
16. Faktura č. 140019214 byla součástí daňové evidence, proto má za to, že správce daně měl sám správně zjistit skutkový stav, případně měl pokračovat v dokazování, jak žalobkyně navrhovala.
17. Žalobkyně rovněž citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, který se týkal náhrady hodnot peněz, kterou daňový subjekt ztratí z důvodu prověřování pochybností orgánů daňové správy.
18. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě uvedl, že rozhodnutí ze dne 25. 5. 2018 je nutné vnímat jako celek a nelze z jeho odůvodnění cíleně vytrhávat pasáže. Dle žalovaného je zjevné, že žalobkyně v průběhu řízení o dodatečném daňovém výměru neposkytovala správci daně přesné a úplné informace. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33, není každé rozhodnutí změněné či zrušené odvolacím orgánem změněno či zrušeno pro nezákonnost správce daně. Žalovaný zopakoval, že až v odvolání dodanou fakturou č. 140019214 bylo možné odstranit nejasnosti. V nyní žalobou přezkoumávaném

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

řízení žalovaného nebyl žalovaný příslušný znovu posuzovat již jednou v rozhodnutí ze dne 25. 5. 2018 posouzenou otázku. Žalovaný zopakoval, že zboží uvedené na dokladech předložených společností Raben je z části zbožím uvedeným na Faktuře č. 140019314, neboť druh zboží a číslo objednávky, resp. dodací list, byl shodný.

19. K námitce, že žalobkyně nebyla ve výzvě k odstranění pochybností seznámena s dokumenty získanými od společnosti Raben, žalovaný uvedl, že správce daně tyto dokumenty získal až poté, co žalobkyni vyzval k odstranění pochybností.
20. Žalobkyně se o dokumentech od společnosti Raben dozvěděla z úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností. Na tuto písemnost žalobkyně reagovala, je tak zjevné, že jí byl dán prostor pro to, aby řešenou fakturu předložila již v řízení před správcem daně. V reakci na sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností na fakturu č. 140019214 nijak neupozornila, resp. ji nepředložila. Daňový subjekt není stížen pouze břemenem důkazním, ale i břemenem tvrzení, tedy má správci daně objasnit zjišťované skutečnosti a navést ho k tomu, co má být tím kterým konkrétním důkazním prostředkem zjištěno.
21. Žalovaný rovněž zopakoval, že v rámci posuzované věci nebyl předmětem řízení úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, proto se jím nezabýval.
22. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně zopakovala, že byly-li splněny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění snížení daňové povinnosti v dodatečném daňovém přiznání, správce daně pochybil, pokud žalobkyni snížení vlastní daňové povinnosti vyloučil. Faktura č. 140019214 neměla nic společného s předmětným zdanitelným plněním, na základě kterého žalobkyně požadovala snížení daňové povinnosti. Objednávka od společnosti Raben je na jiný druh zboží za jinou cenu, správce daně přesto vyloučil snížení daňové povinnosti v plné výši, nikoliv třeba v poměrné. Žalobkyně obchoduje s tabákovými výrobky, je přinejmenším pravděpodobné, že na objednávkách se bude objevovat stejný popis předmětného plnění. V předmětném zdaňovacím období běžně obchodovala s tabákovými výrobky.
23. Pro žalobkyni je překvapivé, že ji správce daně vyzval k odstranění pochybností před obdržení dokladů od společnosti Raben, protože v takovém případě není vůbec zřejmé, co vedlo správce daně k tomu, že pojal pochybnosti o oprávněnosti vystavení opravných daňových dokladů žalobkyní. Správce daně tak nebyl oprávněn vůbec vyzvat k odstranění pochybností. Správce daně má povinnost vyměřit daň ve správné výši, nikoliv ve výši nejvýhodnější pro stát. Nelze postupovat tak, že správce daně automaticky pojme podezření a následně hledá důvody pro toto podezření.
24. Ze záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností neplyne, že je třeba správcem daně předložit fakturu č. 140019214, která jediná by mohla vše vysvětlit. Je totiž absurdní, aby správce daně dospěl k závěru, že zboží na dodacím listu od společnosti Raben bylo shodné se zbožím uvedeným na faktuře č. 140019314 (jde o jiné zboží i jiné objemy zboží). Je sice pravda, že žalobkyně věděla, že správce daně operoval s jakousi objednávkou a přepravním listem se „shodným“ zbožím, avšak přesto žalobkyně nemohla seznat, že je správcem daně třeba doložit jeden další konkrétní daňový doklad, který s daným zdanitelným plněním nikterak nesouhlasí. Žalobkyně navrhovala pokračovat v dokazování, čemuž však správce daně nevyhověl. Žalobkyně se správcem daně komunikovala a spolupracovala s ním, avšak správce daně s žalobkyní dialog nevedl.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

25. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že nebyl oprávněn znovu posuzovat již jednou v rozhodnutí ze dne 25. 5. 2018 posouzenou otázku. Vlivem předložení faktury č. 140019214 až v odvolacím řízení na nárok žalobkyně na kompenzaci se žalovaný nezabýval.
26. Žalobkyně uvedla, že správní orgány měly posoudit její žádost ze dne 26. 6. 2018 s ohledem na § 155 odst. 5 daňového řádu a i § 254 odst. 1 stejného zákona.

### III. Posouzení žaloby

27. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyně sice navrhla provedení důkazů, avšak to samo o sobě neznamená nesouhlas s rozhodnutím o věci bez nařízení jednání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Soud k výsledku svědka nepřistoupil, jelikož zjištěný skutkový stav má za prokázaný z dokladů předložených žalobkyní, přičemž žalovaný žalobkyní prezentovaný skutkový děj nijak nerozporovala. Všechny žalobkyní navrhované důkazy jsou součástí předloženého správního spisu, kterým se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
28. Městský soud na úvod poznamenává, že námitka, dle které správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, aniž by měl jakékoliv pochybnosti, a tedy až zpětně zjistil pochybnosti z dokumentů, jež si vyžádal od společnosti Raben, je opožděná. Tuto námitku žalobkyně uvedla poprvé v replice doručené soudu 5. 6. 2020. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného jí bylo doručeno dne 23. 1. 2020. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. je lhůta k podání žaloby dva měsíce. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. je možné rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Poslední den lhůty k podání žaloby, a tedy i uvedení žalobních bodů, byl den 23. 3. 2020. K jako opožděné námitce k ní soud nemohl přihlídnout (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2020, č. j. 10 As 156/2018-110, č. 4007/2020 Sb. NSS). Nad rámec lze dodat, že soud nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že je pro ni překvapivé (a tedy nové zjištění), že správce daně neměl k dispozici dokumenty od společnosti Raben před zahájením postupu k odstranění pochybností. Jak totiž sama uvedla v replice k vyjádření žalovaného, žalobkyně z úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností věděla, že správce daně od společnosti Raben obdržel určité dokumenty. V tomto záznamu je uvedeno i datum zahájení postupu k odstranění pochybností (1. 8. 2016) a datumy obdržení odpovědí od společnosti Raben (dny 23. 9. 2016, 31. 10. 2016 a 22. 11. 2016). Z porovnání těchto datumů mohla žalobkyně zjistit, že postup k odstranění pochybností nebyl zahájen z důvodu obdržení dokumentů od společnosti Raben a spatřovala-li v tom vadu, mohla to namítnout ve lhůtě k podání žaloby, aby se danou námitkou soud mohl a musel zabývat.
29. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že jakékoliv námitky týkající se nutnosti na věc aplikovat i § 155 odst. 5 daňového řádu soud rovněž nemůže posuzovat, jelikož to není předmětem právě posuzované věci. V nyní posuzované věci se přezkoumává aplikace § 254 odst. 1 a § 254a odst. 1 daňového řádu. Přezkum aplikace § 155 odst. 5 daňového řádu byl řešen v řízení, ve kterém správce daně vydal rozhodnutí ze dne 25. 7. 2018, č. j.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

115633/18/4300-12711-208880, které bylo následně přezkoumáno žalovaným rozhodnutím ze dne 11. 2. 2019, č. j. 5026/19/5300-22442-605186 (viz bod [7] tohoto rozsudku). Proti posledně podanému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou městský soud zamítl rozsudkem ze dne 9. 6. 2020, č. j. 14 Af 18/2019-53, jež byl následně přezkoumán i Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 31. 3. 2022, č. j. 3 Afs 204/2020-60. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že „*je třeba předeslat, že městský soud věc posuzoval správně, pokud se soustředil výhradně na problematiku úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť posouzení nároku na úrok dle § 254 odst. 1 a § 254a daňového řádu bylo předmětem jiného rozhodnutí správce daně – tj. rozhodnutí SFÚ z března 2019.*“ Městský soud souhlasí s kasačním soudem, že předmětem přezkumu soudního řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2019 byl § 155 odst. 5 daňového řádu, a tedy předmětem přezkumu nyní posuzované věci je pouze aplikace § 254 odst. 1 a § 254a odst. 1 daňového řádu.

30. Soud pro úplnost doplňuje, že přestože se správní orgány v nyní přezkoumávaných rozhodnutích zabývaly i aplikací § 254a odst. 1 daňového řádu, žalobkyně nevznesla žádnou námitku směřující proti jejich posouzení. Vázán rozsahem a důvody podané žaloby tak městský soud nebude nijak posuzovat zákonnost úvah správních orgánů ohledně daného ustanovení.
31. Dle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, že *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*
32. Z citovaného ustanovení vyplývá, že úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží daňovému subjektu pouze tehdy, došlo-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Nárok nevzniká, došlo-li ke změně, zrušení, či prohlášení nicotnosti z jiných důvodů (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59, popř. srovnej i bod [34] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/2017 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, stručně shrnul, že „*jinými slovy – pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho rozhodnutí bylo nezákonné.*“
33. Ve věci je tak podstatné, z jakého důvodu došlo ke změně dodatečného platebního výměru, resp. i zda správce daně postupoval zákonným způsobem. Soud se proto zaměří na jednotlivé vady, které žalobkyně postupu správce daně v řízení o dodatečném platebním výměru vytýká.
34. Žalobkyně namítá, že správce daně nevedl s žalobkyní dialog. Žalobkyně sice po seznámení se se záznamem o postupu k odstranění pochybností navrhla pokračování v řízení, k tomu však správce daně nepřistoupil a místo toho vydal dodatečný platební výměr. Soud se proto zabýval otázkou, zda správce daně postupoval správně, vydal-li dodatečný platební výměr.

35. Dle § 90 odst. 2 daňového řádu platilo, že *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. Dle odst. 3 stejného ustanovení platilo, že 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.*
36. Městský soud se k právům daňového subjektu při ukončení postupu k odstranění pochybností vyjadřoval např. v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 8 Af 52/2016-46, kde uvedl, že *„správce daně je povinen ve sdělení o výsledku POP uvést jednotlivé důkazní prostředky včetně závěrů, které z nich dovozuje, a vypořádat související námitky uplatněné daňovým subjektem. Jedině tak umožní správce daně daňovému subjektu řádný výkon jeho procesních práv a dostojí svým povinnostem šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů [§ 5 odst. 3 daňového řádu] a umožnit daňovým subjektům plné uplatnění jejich práv [§ 6 odst. 3 daňového řádu].“*
37. V záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 1. 2. 2017 správce daně uvedl následující: *„Správce daně uvádí, že docházelo k příjmům a výdajům na sklad, avšak předložené důkazní prostředky neprokazují přímou souvislost s opravnými daňovými doklady, které nebyly uznány v rámci prováděné kontroly za zdaňovací období srpen a listopad 2014, tj. že zboží uvedené na opravných daňových dokladech je totožné se zbožím uvedeným na daňovém dokladu – vydaná faktura č. 140019314. Z výše uvedeného důvodu správce daně vyzval poskytovatele skladovacích služeb Raben Logistics Czech s.r.o., DIČ:CZ24705128 (dále jen Raben) k poskytnutí informací, a to konkrétně k doložení evidence vedené v souladu se Skladovací smlouvou a k předložení veškerých smluv uzavřených mezi ním, daňovým subjektem a B. A. T., jako vedlejším účastníkem. Správce daně v evidenci společnosti Raben ověřoval, zda docházelo k pohybu zboží dne 20.6.2014 (DUZP uvedený na daňovém dokladu č. 140019314) a zjistil, že docházelo. Z výše uvedeného následně požádal společnost Raben k doložení případných důkazních prostředků k těmto pohybům na skladě, např. objednávky, dodací listy atd. Společnost Raben doložila Objednávku VONET, kdy datum dodání je 20.6.2014 pro zákazníka „Qanto Svitavy“, přičemž daňový subjekt je veden v evidenci pod označením Ondřej. Z této objednávky vyplynulo, že daňový subjekt objednal druh zboží, které koresponduje s druhem zboží uvedeným na daňovém dokladu č. 140019314. Dále byl předložen přepravní list a dodací list, kde místem dodání byla adresa „Qanto s.r.o., M. Horákové 6, 568 02 Svitavy“. Na těchto dokladech bylo společností QANTO CZ potvrzeno, že převzala zboží (otisk razítka a podpis). Při porovnání druhu zboží správce daně zjistil, že na dodacím listu je shodný druh zboží se zbožím uvedeným na daňovém dokladu č. 140019314, a to konkrétně Tabák Pall Mall NAF 90g, Pall Mall Red AFT N77, HB Classic Blend N 70. Z výše uvedeného vyplývá, že došlo k dodání zboží, tj. přechodu vlastnického práva ke zboží. Správce daně na základě výše uvedených zjištění a po vyhodnocení veškerých důkazních prostředků dospěl k závěru, že tvrzení daňového subjektu „Trváme na tom, že zboží, které jsme fakturou č. 140019314 prodali společnosti VONET do společnosti QANTO CZ, bylo nakoupeno od společnosti B. A. T., a v té době leželo ve skladu Raben“ nebylo prokázáno a že deklarované zboží na daňovém dokladu č. 140019314 je totožné se zbožím deklarovaným na opravných daňových dokladech č. V7014000846 a V7014000847.“*
38. Z uvedeného plyne, že správce daně naplnil požadavky na konkrétnost sdělení výsledků k odstranění pochybností. Správce daně dostatečně popsal, z jakých podkladů vycházel, co

z nich plynulo a jaký to mělo vliv na výsledek postupu k odstranění pochybností. Na tato zjištění tak žalobkyně mohla reagovat.

39. Soud se dále zabýval otázkou, zda správce daně měl pokračovat v dokazování (tedy zahájit daňovou kontrolu), když žalobkyně nesouhlasila s jeho závěry a navrhla pokračování v dokazování.
40. Žalobkyně na záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností reagovala sdělením ze dne 13. 12. 2017, ve kterém uvedla, že dodatečné přiznání za měsíc červen 2014 podala z důvodu, že zboží, které prodala společnosti Qanto CZ (fa. č. 140019314) neumožňovala smlouva s poskytovatelem skladovacích služeb Raben. Žalobkyně odkázala na závěry správce daně učiněné ve výsledku kontrolního zjištění za měsíc 8/2014, ze kterých vyplynulo, že k pohybu zboží, potažmo přechodu vlastnictví, nemohlo dojít. Žalobkyně navrhla pokračování v dokazování, jelikož se správce daně nevypořádal se všemi námitkami a předložené důkazy nesprávně vyhodnotil.
41. Správce daně v záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností dle soudu zcela jasně a jednoznačně uvedl, že žalobkyně neprokázala, že zboží na opravných daňových dokladech je totožné se zbožím na faktuře č. 140019314. Žalobkyně na toto tvrzení nijak konkrétně nereagovala např. alespoň uvedením, že faktura č. 140019314 se netýká dokumentů, které správce daně od společnosti Raben obdržel. Navrhla sice pokračování v dokazování, avšak sama žádné důkazy neoznačila. Za takové situace správce daně dle soudu nepochybil, když v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu neshledal důvod k pokračování dokazování a vydal dodatečné platební výměry.
42. K výše uvedenému lze dodat, že § 90 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 neumožňoval, aby po seznámení s výsledky s postupem k odstranění pochybností správce daně ještě dále pokračoval v postupu k odstranění pochybností. Správce daně musel buď zahájit daňovou kontrolu, či vydat rozhodnutí. Nebylo možné dále vést dialog, jak požadovala žalobkyně. Žalobkyně přitom netvrdí, že správce daně měl zahájit daňovou kontrolu.
43. Městský soud uzavírá, že žalobkyně před ukončením postupu k odstranění pochybností věděla, jak na věc nahlíží správce daně, přesto neuvedla nic, z čeho by správce daně mohl zjistit, že jeho názor je nesprávný. Správce daně tak na základě informací, které měl k dispozici, rozhodl správně a žalobkyně, přestože o jeho názoru věděla, se jej relevantně nepokusila změnit.
44. Žalobkyně až v podaném odvolání uvedla, že „není pravdou, že se tyto průvodní doklady vztahují k fa. č. 140019314. [...] Průvodní doklady se totiž vztahují k fa. č. 140019214.“ Žalobkyně v odvolání rovněž popsala, v čem se obě uvedené faktury odlišují a tuto fakturu č. 140019214 dodala. Danou fakturu a tyto informace však žalobkyně mohla uvést již v řízení před správcem daně. Je nutné totiž upozornit na to, že v samotném dodatečném platebním výměru správce daně neuvedl k rozhodné otázce nic více než to, co uvedl v záznamu o postupu k odstranění pochybností. Byla-li tak žalobkyně schopná doložit v odvolání fakturu č. 140019214 a k tomu potřebná tvrzení, mohla tak učinit ještě v řízení před správcem daně.
45. Soud ani nesouhlasí v tom, že správce daně měl pouze na základě jemu doložených dokumentů seznat, že se zboží na stornované faktuře č. 140019314 netýká zboží na objednávkě a přepravním listu získané od společnosti Raben, jelikož šlo o jiný typ a množství zboží a jinou cenu. Společné všem dokumentům totiž byly některé z druhů zboží a i číslo

objednávky, resp. dodacího listu. Na dodacím listu od společnosti Raben bylo uvedeno i stejné datum dodání jako bylo datum uskutečnění zdanitelného plnění na faktuře č. 140019314 a na dodacím listu nebyla uvedena cena za zboží (613 130,72 Kč). Chyběla tak informace, která by zjevně mohla správce daně přivést k názoru, že zboží na dodacím listu je odlišné od toho na faktuře č. 140019314. Dle soudu tak bylo legitimní se domnívat, že stornovaná faktura č. 140019314 se týká zboží uvedeného na objednávce a přepravním listu, resp. bylo legitimní, že správce daně mohl mít o stornované faktuře pochybnosti. Bylo pak v zájmu žalobkyně, aby tyto pochybnosti svojí aktivitou vyvrátila.

46. Žalobkyně namítala, že nemohla seznat, že pochybnosti správce daně je možné vyvrátit předložením jedné konkrétní faktury, která s posuzovaným zdanitelným plněním nesouvisí. Takovou skutečnost však nelze dávat k tíži správci daně. Daňové orgány nemohou ve všech případech předestřít daňovému subjektu možné dokumenty, kterými mohou vyvrátit jejich pochybnosti. To není jejich povinnost. Vyjádří-li orgány finanční správy své pochybnosti dostatečně konkrétně a odůvodní-li je, je pak povinností daňových subjektů tyto povinnosti odstranit za užití jakýchkoliv důkazních prostředků, které uznají za vhodné. Žalobkyně nemusela správci daně nutně předložit pouze danou fakturu č. 140019214. Mohla užít i jiné důkazní prostředky, které by pochybnosti odstranily.
47. Soud rovněž nesouhlasí s žalobkyní, že by správce daně nemohl sám vyžádat podklady od společnosti Raben. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu totiž správce daně není vázán jen návrhy daňových subjektů. Dle soudu nebylo ani pochybením správce daně, že podpořil pochybnosti, které nabyl, poukazem na obdržené podklady od společnosti Raben. Výzva správce daně k odstranění pochybností se sice netýkala těchto podkladů, které v době vydání výzvy neměl, ale bylo v ní jasné vyjádřeno, že žalobkyně neprokázala, že zboží uvedené na opravných daňových dokladech je zbožím, které dodala společnosti Qanto na základě vystaveného daňového dokladu č. 40019314. Dle soudu jsou takto vyjádřené a odůvodněné pochybnosti dostatečné. Nejednalo se tak o situaci, že by správce daně zahájil postup k odstranění pochybností bezdůvodně a zpětně dohledával tyto důvody pochybností. Obdrženými dokumenty se naopak jeho pochybnosti potvrdily. Jak již bylo uvedeno, bylo pak na žalobkyni, aby je odstranila, což objektivně mohla učinit, jelikož v odvolacím řízení tyto pochybnosti rozptýlila.
48. Soud ani nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že bylo pouze povinností správce daně zjistit skutkový stav správně a nepodařilo-li se mu to, je jeho rozhodnutí nezákonné. V daňovém řízení totiž platí § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je to daňový subjekt, který prokazuje skutečnosti, jež je povinen uvádět v dodatečném daňovém tvrzení. Obdobné platí i pro postup pro odstranění pochybností. Vyjádří-li správce daně dostatečně konkrétně své pochybnosti, je na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti svojí aktivitou odstranil.
49. Městský soud uzavírá, že správce daně postupoval řádně a nedopustil se vad, které mu žalobkyně vyčítá.
50. Soud souhlasí s žalovaným, že ke změně dodatečného platebního výměru rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 5. 2018 došlo z důvodu procesní aktivity žalobkyně v odvolacím řízení, jak plyne zejména z bodu [43] daného rozhodnutí (citované v bodě [8] tohoto rozsudku). Jedná se o obdobnou situaci, ke které došlo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, kde soud dospěl k závěru, že daňovému subjektu nenáleží úrok dle § 254 daňového řádu, přestože v odvolacím řízení došlo ke změně výše stanovené daně oproti dani přiznané v daňovém

přiznání samotným daňovým subjektem, protože ke změně došlo na základě zásadního doplňování skutkového stavu, když až v rámci daňové kontroly daňový subjekt uvedl skutková zjištění, která nebyla obsahem daňového přiznání (srov. i bod [34] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/2017 Sb. NSS). Ke změně dodatečného platebního výměru tak sice došlo, ale nikoliv z důvodu nezákonnosti či nesprávného úředního postupu správce daně. Správce daně se v řízení o dodatečném platebním výměru nedopustil nesprávného právního posouzení. Ke změně došlo z důvodu změny skutkových zjištění, ke kterým došlo procesní aktivitou žalobkyně v průběhu odvolacího řízení, přestože jí nic nebránilo, aby takto aktivní byla již v řízení před správcem daně. Nebyly tak splněny podmínky § 254 odst. 1 daňového řádu pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

51. Městský soud dodává, že nijak nerozporuje závěry uvedené v žalobkyní citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Aps 3/2013. Pro to, aby byla daňovému subjektu nahrazena hodnota peněz, kterou daňový subjekt z důvodu prověřování pochybností ztratil, je však nutné, aby k takovému postupu byly naplněny zákonné podmínky stanovené v § 254 odst. 1 daňového řádu. Jak bylo uvedeno výše, tyto podmínky naplněny nebyly.

#### **IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

52. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
53. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

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 § 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 28.07.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.