



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **Desperado House s. r. o.**, se sídlem Lhota, Fr. Černého 9, zastoupená JUDr. Jirím Vaníčkem, advokátem se sídlem Praha 8, Šaldova 34/466, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, Praha 4, Na Pankráci 1685/17, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2018, č. j. 46 Af 32/2017 – 31,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „*krajský soud*“) domáhala deklarace nezákonnosti zásahu žalovaného, spočívajícího v nezákonném postupu k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C příznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za období 4. čtvrtletí roku 2016, který byl zahájen výzvou žalovaného ze dne 16. 2. 2017, č. j. 686742/17/2110-52522-203443 (dále jen „*výzva*“).

[2] Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 9. 2018, č. j. 46 Af 32/2017 – 31, žalobu zamítl jako nedůvodnou. Nejprve rekapituloval dosavadní průběh řízení, který vyplývá z přiloženého daňového spisu. Žalovaný přezkoumal daňové příznání žalobkyně k DPH za 4. čtvrtletí 2016 a porovnal vykázanou hodnotu přijatých zdanitelných plnění (4 641 450 Kč) s doposud vykazovanými hodnotami za období od 4. čtvrtletí roku 2012 do 3. čtvrtletí roku 2016, které jsou patrné z dokumentu označeného jako „*Přehled údajů z daňových příznání za plátce*“. Z něj vyplývá, že od 4. čtvrtletí roku 2012 do 1. čtvrtletí roku 2016 se hodnota přijatých zdanitelných plnění pohybovala v rozpětí od 48 370 Kč do 412 202 Kč. Ve 2. čtvrtletí roku 2016 byla hodnota přijatých zdanitelných plnění 1 039 940 Kč a ve 3. čtvrtletí roku 2016 byla hodnota přijatých zdanitelných plnění 6 016 336 Kč. V reakci na toto zjištění žalovaný zaslal žalobkyni výzvu k odůvodnění nárůstu přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců oproti hodnotám

vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích a prokázání toho, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). V reakci na výzvu žalobkyně žalovanému předložila kopie nejdůležitějších přijatých faktur ze 4. čtvrtletí roku 2016 a kopie smluv vztahujících se k předloženým fakturám. Poté jí žalovaný sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností, ve kterém ji informoval, že ani na základě předložených faktur se jí nepodařilo prokázat nárok na odpočet daně.

[3] Dne 24. 7. 2017 podala žalobkyně stížnost podle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), na nezákonnost výzvy k odstranění pochybností. Tu žalovaný shledal částečně důvodnou, neboť ve výzvě k odstranění pochybností nesprávně uvedl, že hodnota přijatých plnění od tuzemských plátců značně převýšila hodnotu vykazovanou v předchozích zdaňovacích obdobích, ačkoliv měl na mysli veškerá přijatá zdanitelná plnění. Následně dne 31. 7. 2017 žalobkyně požádala Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, OFŘ však neshledalo stížnost důvodnou. Nakonec je ze správního spisu patrné, že dne 10. 10. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola.

[4] Krajský soud se neztotožnil s žalobní námitkou, že výzva je obecná a žalovaný ji neučinil na základě konkrétních zjištění; při posouzení této námítky vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, a rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58). Poté uvedl, že žalovaný si před vydáním výzvy opatřil „Přehled údajů z daňových přiznání za plátce“, ze kterého vyplývá, že výše přijatých plnění za období 4. čtvrtletí roku 2016 značně vybočuje z dosavadních hodnot. Takový postup žalovaného je v souladu s názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 8 Afs 76/2015 - 58, tedy judikaturou, na kterou odkazovala samotná žalobkyně. Krajský soud také dodal, že žalobkyně si je nepochybně vědoma svých transakcí a hospodářských výsledků, které následně promítá do daňových přiznání, a proto nebylo nutné do výzvy explicitně uvést hodnoty, které vyvolaly pochybnost žalovaného.

[5] Důvodnou neshledal Krajský soud ani žalobní námitku, že odůvodnění výzvy žalovaného není správné, protože ve 4. čtvrtletí roku 2016 se hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců nijak neodlišovala od předchozích zdaňovacích období, a že žalovaný neměl žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti či průkaznosti daňového přiznání. Připomněl, že z přehledu údajů z daňových přiznání plátce (žalobkyně) plyne, že od 4. čtvrtletí roku 2012 do 1. čtvrtletí roku 2016 se hodnota přijatých zdanitelných plnění pohybovala v rozpětí od 48 370 Kč do 412 202 Kč. Ve 2. čtvrtletí roku 2016 byla jejich hodnota 1 039 940 Kč a ve 3. čtvrtletí roku 2016 v souhrnu činila částku 6 016 336 Kč. Je tedy patrné, že ve 4. čtvrtletí roku 2016 žalobkyní vykázaná přijatá plnění (v celkové výši 4 641 450 Kč – pozn. Nejvyššího správního soudu), stejně jako v bezprostředně předcházejícím 3. čtvrtletí roku 2016, značně převyšují doposud vykazované hodnoty přijatých plnění. Tuto skutečnost lze považovat za konkrétní pochybnost správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu, která odůvodňuje vydání výzvy k odstranění pochybností.

[6] Krajský soud dodal, že není pravdou, že žalovaný ve vyrozumění o prošetření stížnosti ze dne 28. 7. 2017 přiznal věcnou nesprávnost svých tvrzení ve výzvě, ale toliko uvedl, že se dopustil formulační nepřesnosti, která spočívala pouze v nesprávném uvedení „přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců“ namísto „přijatých zdanitelných plnění od všech plátců“. Tato nepřesnost se totiž nedotkla těžiště výzvy k odstranění pochybností, která byla způsobena tím, že došlo ke značnému nárůstu doposud vykazovaných hodnot přijatých zdanitelných plnění, který vyvolal pochybnost správce daně o správnosti, úplnosti nebo průkaznosti daňového

pokračování

přiznání. Kromě toho je podstatné, že jak OFŘ ve vyrozmění ze dne 21. 9. 2017 tak i Nejvyšší správní soud v žalobkyní poukazovaném rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 123, uvedli, že ne každá vada výzvy k odstranění pochybností má vždy za následek její nezákonnost. Vždy je nutné zkoumat charakter vady, její vliv na řádné vyjádření pochybností správce daně a možnost daňového subjektu tuto pochybnost pochopit a pokusit se ji odstranit, přičemž právě možnost žalobkyně pochopit pochybnost žalovaného a pokusit se ji rozptýlit zůstala zachována. Podle krajského soudu tedy byla výzva přes formulační nepřesnost zákonná a dostatečně určitá.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka tvrdí, že v souvislosti s její daňovou povinností na DPH nedošlo k nárůstu přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců. To ostatně přiznal sám žalovaný v reakci na stížnost stěžovatelky, a proto výrok své výzvy moderoval v tom smyslu, že jeho zamýšleným obsahem byl poukaz na přijatá zdanitelná plnění od všech plátců DPH (viz vyrozmění žalovaného ze dne 28. 7. 2017, č. j. 3765817/17/2110-52522-203057). K tomu však došlo až v době, kdy stěžovatelka vůči výzvě uplatnila stížnost na postup správce daně, tedy bezmála půl roku po vydání výzvy (navíc v době, kdy postup k odstranění pochybností již byl žalovaným ukončen). Zůstává proto otázkou, nakolik mohla stěžovatelka odstranit pochybnosti žalovaného, pokud žalovaný zaměnil pojmy „přijatá zdanitelná plnění od tuzemských plátců“ a „přijatá zdanitelná plnění“.

[9] Dále namítá, že krajský soud nezohlednil, že výzva k odstranění pochybností je specifickým institutem spočívajícím v rychlém informování daňového subjektu o pochybnostech správce daně. Musí mít proto vůči daňovému subjektu informační hodnotu okamžitou, tím pádem není možné žádné dodatečné doplňování obsahu výzvy (na rozdíl od rozhodnutí).

[10] Stěžovatelka také nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nesprávnost uvedená ve výzvě byla čistě formulačního charakteru, a proto nemá vliv na celkové sdělení obsažené ve výzvě. Naopak je přesvědčena, že při posuzování zákonnosti výzvy je nutné reflektovat veškeré nesprávnosti v ní uvedené. Pokud tedy výzva odkazovala na prudký nárůst přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců, nelze tvrdit (jak to učinil krajský soud), že stěžovatelka měla pochopit, jakých plnění se měla předmětná výzva správně týkat.

[11] Nakonec uvádí, že trvá na svém názoru, že žalovaný ve své výzvě pouze slovně vyjádřil skutečnost, že na konkrétním řádku (ř. 40) daňového přiznání k DPH za 4. čtvrtletí roku 2016 byla vykázána hodnota, která přesahuje hodnoty vykazované v dřívějších zdaňovacích obdobích. Nezohlednil však, že nepřesahuje hodnotu, kterou stěžovatelka vykázala za bezprostředně předcházející zdaňovací období (3. čtvrtletí roku 2016), a proto žalovanému nemohly vzniknout „konkrétní pochybnosti ohledně správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání“.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Přípouští, že se dopustil pochybení ve formulaci pochybností uvedené ve výzvě; to však nemělo na zákonnost výzvy a postupu k odstranění pochybností žádný vliv. Skutečnost, že se jedná pouze o formulační pochybení, je patrná z toho, že žalobkyně byla vyzvána, aby odůvodnila nárůst přijatých zdanitelných plnění oproti hodnotám vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout

z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž zjistil, že rozsudek krajského soudu je zatížen vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 82 s. ř. s. *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení tobo, že zásah byl nezákonný.*

[16] Stěžovatelka se v projednávané věci domáhala deklarace nezákonného zásahu žalovaného, který měl spočívat ve vydání výzvy specifikované v odstavci [1] tohoto rozsudku. V případě tohoto žalobního typu je nutno zkoumat, zda „[z]ásah tvrzený stěžovatelem splňuje tzv. definiční znaky zásahu uvedené v § 82 s. ř. s., neboť není možno se domáhat ochrany před jakýmkoliv zásahem, který, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS, kumulativně splňuje následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (tj. "zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), který byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování zásahu (6. podmínka). Není-li, byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout. Prvotně jsou soudy ve správním soudnictví povinny zkoumat splnění podmínky č. 4, tedy existenci zásahu, neboť jak již bylo řečeno výše, neexistence zásahu vede k nepřijatelnosti žaloby. Ostatní definiční znaky zásahu (tj. podmínky pod č. 1 až 3 a 5 až 6) jsou již hodnocením věcné legitimace ústící do zákažu a příkažu správnímu orgánu nebo do zamítnutí žaloby (§ 87 odst. 2 a 3 s. ř. s.)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Aps 1/2007 – 68; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[17] Napadený rozsudek však požadavkům vyplývajícím ze shora citované judikatury nedostál. Místo toho, aby krajský soud u tvrzeného nezákonného zásahu posoudil, zda byly splněny podmínky, aby byla stěžovatelce poskytnuta soudní ochrana, po posouzení včasnosti žaloby při zohlednění skutečnosti, že se jedná o deklaratorní žalobu, rovnou přikročil k jejímu meritornímu projednání. Jak je uvedeno níže, tato vada však neměla vliv v zákonnost napadeného rozsudku a jeho výrok I. (jímž krajský soud žalobu zamítl).

[18] Nejvyšší správní soud proto sám posoudil, zda zásah tvrzený stěžovatelkou splňuje tzv. definiční znaky zásahu uvedené v § 82 s. ř. s. (viz odstavce [16] tohoto rozsudku); dospěl pak k závěru, že nikoli. Co se týče 4. podmínky dle citovaného rozsudku č. j. 9 Aps 1/2007 – 68, kterou je třeba se primárně zabývat, ta je v daném případě naplněna, jelikož předmětná výzva představuje „zásah“ správního orgánu v širším smyslu, který není rozhodnutím. Tato výzva ale nemohla naplnit již 1. a 2. podmínku existence zásahu, jelikož nemohla přímo zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatelky (srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS). Tím spíše, že ani sama stěžovatelka v kasační stížnosti neuvedla, jakým způsobem se měla výzva jejích práv dotknout. Absence naplnění těchto podmínek musí vést (bez nutnosti zabývat se splněním dalších podmínek) k zamítnutí žaloby, což krajský soud učinil, i když z jiných důvodů (viz odstavce [4] až [6] tohoto rozsudku).

[19] Smyslem výzvy totiž bylo informovat stěžovatelku, že došlo ke značnému nárůstu doposud vykazovaných hodnot přijatých zdanitelných plnění, což způsobilo pochybnost žalovaného o správnosti, úplnosti nebo průkaznosti jejího daňového přiznání. Výzva však nebyla spojena s bezprostředně hrozící sankcí v případě neodstranění pochybností žalovaného

pokračování

nebo nedodržení stanovené lhůty. Stěžovatelka byla žalovaným poučena, že v takovém případě jí může žalovaný stanovit daň podle pomůcek (§ 90 odst. 4 daňového řádu), jiný možný důsledek spojený s nesplněním výzvy z ní neplyne. Tato výzva proto *de facto* byla vydána ve prospěch stěžovatelky, neboť jí ještě před započítáním dalších řízení byla dána možnost, aby připravila svou strategii a dostala své povinnosti k prokázání tvrzení uvedených v daňovém přiznání (srovnej usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 10. 2007, sp. zn. II. ÚS 821/07).

[20] Výše uvedené odpovídá také závěrům, které učinil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55 (věc *ALGON PLUS*, č. 3566/2017 Sb. NSS), v němž shrnul, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení, jak tomu bylo i v nyní projednávané věci. Negativní důsledky pro stěžovatelku by mohly vzniknout teprve v důsledku rozhodnutí či jiných postupů žalovaného po ukončení postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu. Teprve tyto akty či postupy by mohly být soudně přezkoumatelné v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s., respektive řízení vedené dle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s.

[21] Nejvyšší správní soud se za této situace, kdy vyloučil, aby tvrzený zásah naplňoval tzv. definiční znaky nezákonného zásahu dle § 82 s. ř. s., již nezabýval kasačními námitkami stěžovatelky, jelikož by to bylo bezpředmětné.

[22] S poukazem na shora uvedené důvody tedy Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[23] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. dubna 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu