



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudců JUDr. Hany Kadaňové a Mgr. Milana Taubera ve věci

žalobce: **IPOT s.r.o.**, IČO: 62909266
sídlem Dačického 4, Praha 4
zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem
sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 28, Praha 1

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

- I. Určuje se, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty u žalobce za zdaňovací období listopadu 2014 až ledna 2015, zahájená dne 24.4.2015 a ukončená projednáním zprávy o daňové kontrole dne 1.6.2016, byla nezákonná.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14.342 Kč, k rukám advokáta Mgr. Jakuba Hajdučíka, od jednoho měsíce od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

- 1 Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal vydání rozsudku, kterým by soud určil, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty provedená u žalobce za zdaňovací období listopadu 2014, prosince 2014 a ledna 2015, ukončená projednáním zprávy o daňové kontrole dne 1.6.2016, zachycené v protokolu č.j. 4665576/16/2004-60565-110514, je nezákonná.
- 2 Žalobce uvedl, že žalovaný vyhledávací činností získal informaci o dvou transakcích provedených na dvou různých účtech žalobce stejného dne, a to o poukázání platby ve výši 6.364.461 Kč na účet č. 4200533205/6800 dne 23.12.2014 a o provedení vkladu ve výši 5.951.400 Kč na účet č. 7300005526/7940 dne 23.12.2014. Žalovaný tyto peněžní prostředky považoval za úplatu za dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých žalobci vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Vydal proto dne 30.1.2015 zajišťovací příkaz č.j. 669440/15/2004-00540-110411, kterým žalobci uložil povinnost uhradit částku 2.137.463 Kč. Žalobce se proti zajišťovacímu příkazu odvolal, nadřízený správce daně však odvolání zamítl svým rozhodnutím ze dne 18.3.2015 č.j. 8301/15/5100-41453-703460. V odůvodnění nařkl žalobce ze snahy o zatajení předmětných příjmů, což v rozhodnutí objasňoval, a nepřímou přikázal žalovanému zahájit daňovou kontrolu, kterou bude žalobci umožněno jím tvrzené skutečnosti doložit důkazními prostředky.
- 3 Žalovaný dne 24.4.2015 zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014, prosinec 2014 a leden 2015. V souvislosti s kontrolou obdržel řádná a dodatečná daňová přiznání za listopad 2014 a prosinec 2014 a řádné daňové přiznání za leden 2015, evidenci pro daňové účely, smlouvu o dílo ze dne 11.8.2014, fakturu č. 1141201, 6141084, knihu vystavených faktur za rok 2014, interní doklad č. ID14001, seznam bankovních účtů a výpisy z nich, pokladniční doklady ze dne 23.12.2014. Dne 20.5.2015 žalobce požádal o ukončení daňové kontroly, neboť tato ohrožuje jeho ekonomickou existenci a výživu rodiny jediného jednatele a společníka. Žalovaný posoudil žádost jako podnět k odstranění nečinnosti, který nadřízený orgán připisem ze dne 26.6.2015 shledal nedůvodným. Dne 7.9.2015 žalobce nahlédl do spisu a shledal, že žalovaný od zahájení daňové kontroly provedl pouze jediný úkon, a to dne 24.8.2015. Další úkon provedl 9.11.2015, kdy vydal výzvu č.j. 6945127/15/2004-60565-110514, ve které se domáhal skutečností, které měl již k dispozici. Šlo tak o úkon nesmyslný, neúčelný, jehož jediným cílem bylo záměrně protahovat daňovou kontrolu. Další úkon žalovaného byl ze dne 7.12.2015, kdy se výzvou domáhal poskytnutí listin od dodavatele GEUS okna a.s., na výzvu navazuje odpověď ze dne 17.12.2015. Opět se jednalo o nadbytečný úkon, neboť dne 26.11.2015 žalovaný se společností GEUS okna a.s. sepsal protokol a při té příležitosti si mohl opatřit všechny listiny, které požadoval ve výzvě ze dne 7.12.2015. Dne 14.4.2016 podal žalobce další podnět proti nečinnosti. Žalovaný na něj reagoval rozhodnutím ze dne 2.5.2016 č.j. 3803690/16/2004-00540-107108, v němž snížil zajištění daně na polovinu s odůvodněním, že v průběhu řízení zjistil, že z části pominuly důvody, pro které byla zajištěna částka 2.137.463 Kč. Následně žalovaný zaslal žalobci návrh kontrolních zjištění ze dne 11.5.2016 č.j. 3666086/16/2004-60565-110514, kterým uzavíral daňovou kontrolu. Výsledkem kontrolních zjištění je tvrzení o bezvadnosti postupu žalobce, k čemuž žalovaný dospěl již na základě údajů získaných od společnosti GEUS okna a.s., přesto s ukončením daňové kontroly vyčkával bezmála šest měsíců.

- 4 Daňová kontrola byla dle žalobce prováděna přinejmenším s lhostejností, ne-li dokonce s úmyslem protahovat ji a tím žalobce záměrně poškodit. Skutková verze případu, jak ji žalobce představil, byla shledána pravdivou a to na základě listin, které měl žalovaný k dispozici již s odvoláním proti zajišťovacímu příkazu. Vzhledem k tomu trvala daňová kontrola nepřiměřeně dlouho.
- 5 Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Potvrdil, že dne 30.1.2015 vydal zajišťovací příkaz č.j. 669440/15/2004-00540-110411 k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za měsíc prosinec 2014 a přikázal žalobci složit na účet žalovaného jistinu ve výši 2.137.463 Kč. Odvolání proti zajišťovacímu příkazu bylo zamítnuto dne 18.8.2015. K průběhu daňové kontroly žalovaný uvedl, že byla zahájena protokolem č.j. 3154288/15/2004-605656-110514 ze dne 24.4.2015, kontrolováno bylo zdaňovací období listopad až prosinec 2014 a leden 2015. Pokračováno bylo výzvou ze dne 24.8.2015, v níž žalovaný vyzval žalobce, aby konkrétními důkazními prostředky prokázal konkrétní skutečnosti popsané ve výzvě do patnácti dnů od doručení výzvy, tj. do 2.9.2015. Na výzvu žalobce reagoval dne 2.9.2015 zasláním příjmových platebních dokladů (platby dodavateli žalobce GEUS okna a.s.) v celkové výši 3.348.433 Kč a k dotazu žalovaného, proč byla platba uvedená v dokladu provedena na jiný bankovní účet než označený v příslušné smlouvě o dílo a zároveň tento jiný bankovní účet není v centrálním registru plátců daně z přidané hodnoty, žalobce vysvětlil, že při aktivování datové schránky se objevily historické exekuce, byla obava z možného zadržení platby, proto byl narychlo zřízen další účet, na který byla převedena platba. Dne 7.9.2015 žalobce prostřednictvím svého zástupce nahlédl do spisu, následovala stížnost, která byla vyřízena dne 9.11.2015 pod č.j. 6854362/15/2004-60565-105113. Poté žalobce požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, k tomu došlo vyrozuměním Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1.2.2016 pod č.j. 4395/16/5100-41455-711442. Stížnost i žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti byly shledány nedůvodnými. V mezidobí byly řešeny podněty žalobce na ochranu před nečinností, a to podnět ze dne 20.5.2015, který byl odložen jako nedůvodný dne 26.6.2015, a podnět ze dne 11.9.2015, který byl opět shledán nedůvodným, a to vyrozuměním ze dne 14.10.2015. Žalobce podal též žalobu na ochranu proti nečinnosti, která byla později vzata zpět a řízení bylo Městským soudem v Praze dne 19.5.2016 pod č.j. 8 A 195/2015-30 zastaveno. Dne 7.9.2015 žalovaný sice obdržel od žalobce odpověď na výzvu ze dne 24.8.2015, nicméně odpověď žalovaný nepovažoval za dostatečnou k odstranění pochybností, které žalovaného vedly k vydání výzvy. Žalovaný dne 1.11.2015 a dne 9.11.2015 v rámci své vyhledávací činnosti odeslal výzvy odběratelům žalobce a poskytovatelům platebních služeb (bankám), stejného dne odeslal žalobci výzvu k prokázání vkladů a výběrů ze zajištěných účtů. Odpovědi žalovaný obdržel dne 20.11.2015 a 3.12.2015. Žalovaný dále dne 11.1.2016 učinil interní sdělení, že pominuly důvody dle zajišťovacího příkazu č.j. 669440/15/2004-00540-110411. Proto byla zajištěná částka snížena na 1.104.576 Kč (doměřená daňová povinnost za prosinec 2014). Dne 19.2.2016 byl žalobci vrácen přeplatek ze zajištění ve výši 931.350 Kč. Dne 1.6.2016 byla ukončena daňová kontrola zprávou o daňové kontrole č. 4665661/16/2004-60565-110514 a byly vydány platební výměry na DPH za zdaňovací období, které bylo předmětem kontroly. Daňová povinnost byla vyměřena dne 21.6.2016 za prosinec 2014 ve výši 1.104.576 Kč (ostatní zdaňovací období mají daň ve výši 0 Kč).

- 6 Během daňové kontroly žalovaný prováděl rozsáhlý proces dokazování, které bylo vzhledem k souvisejícím okolnostem přiměřené a sledovalo základní cíl řízení – stanovení daňové povinnosti. V době zajištění daně byl jedinou indicií neobvyklý tok peněžních prostředků na různých účtech v prosinci 2014, přičemž daňové přiznání za zdaňovací období prosince 2014 žalobce podal až po lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Následně žalovaný snížil původní výši zajištěné daně tak, že částka odpovídala výši daně tvrzené v tomto daňovém přiznání. Žalovaný nemohl vydat rozhodnutí o změně zajištěné částky, dokud nebyly známy zcela na jisto výsledky kontrolního zjištění. Svůj postup žalovaný shledává řádným a zákonným.
- 7 Žalovaný dále uvedl, že podle jeho názoru není tvrzená nezákonnost daňové kontroly nijak specifikována. Žalobce dovozuje nezákonnost z pouhého faktu zahájení, provádění a ukončení této kontroly platebním výměrem na daňovou povinnost shodnou s daňovým přiznáním za zdaňovací období prosinec 2014, neuvedl přitom, jaký konkrétní zásah, pokyn či donucení proti němu žalovaný použil, netvrdil ani, že nebo jak je zasahováno do jeho hmotných práv, navíc se žalobce podle názoru žalovaného mohl domáhat soudní ochrany prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu.
- 8 Při ústním jednání zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích, která shrnuli. Zástupce žalobce zdůraznil, že důsledkem nepřiměřeně dlouhé daňové kontroly byla prodleva s vrácením přeplatku ze zajištění daně, kdy žalovaný na základě výsledků kontroly rozhodl o změně zajištěné částky a vrátil přeplatek žalobci až na konci května 2016. Žalovaný při ústním jednání zopakoval, že k vrácení přeplatku došlo již v únoru 2016.
- 9 Z předloženého spisového materiálu a z dokazování provedeného při ústním jednání vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti:
- 10 Zajišťovacím příkazem ze dne 30.1.2015 č.j. 669440/15/2004-00540-110411 bylo žalobci uloženo složit jistotu na dosud neuhrazenou daň z přidané hodnoty ve výši 2.137.463 Kč za období od 1.12.2014 do 31.12.2014. Z odůvodnění vyplývá, že žalovaný zjistil, že na žalobcovy dva bankovní účty, které nebyly žalovanému oznámeny, byly dne 23.12.2014 připsány částky 6.364.461 Kč a 5.951.400 Kč. Žalovaný tyto částky považoval za přijatou úplatu za dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých daňovému subjektu vzniká daňová povinnost. Z těchto částek žalovaný odhadl daň z přidané hodnoty ve výši 2.137.463 Kč. Poukázal přitom na porušování zákonných povinností žalobcem, který nepodal ve lhůtě přiznání k dani z přidané hodnoty a neoznámil správci daně své dva bankovní účty, navíc se v případě žalobce nejednalo o první případ porušování zákonných povinností. Chování žalobce žalovaný chápal jako snahu o zatajení předmětných příjmů.
- 11 Interním sdělením ze dne 3.4.2015 žalovaný vznesl vůči svému organizačnímu útvaru, Územnímu pracovišti pro Prahu 4, požadavek na zahájení a provedení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014, prosinec 2014 a leden 2015 s tím, že dne 20.2.2015 žalobce podal daňová přiznání za výše uvedená zdaňovací období, daňovou povinnost za prosinec 2014 tam vyčíslil na 1.104.576 Kč, za listopad 2014 a leden 2014 vyčíslil na 0 Kč. V odůvodnění žalovaný uvedl, že o žalobci eviduje informace od

jiných státních orgánů, odkázal též na zajišťovací příkaz č.j. 1500669440/15/2004-00540-110411.

- 12 Dne 14.4.2015 žalovaný oznámil žalobci zahájení daňové kontroly a vyzval jej k předložení veškerých relevantních podkladů.
- 13 Dne 24.4.2015 žalovaný sepsal protokol o zahájení daňové kontroly v rozsahu zjištění všech skutečností rozhodných pro správní zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezené zdaňovací období, respektive uskutečněných zdanitelných plnění dle ust. § 21 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce při zahájení daňové kontroly předložil daňová přiznání za zdaňovací období listopad 2014, prosinec 2014 (řádné a dodatečné), leden 2015, záznamní evidenci za zdaňovací období listopad 2014, prosinec 2014 a leden 2015, smlouvu o dílo č. S-1883/KŘÚ-2014 ze dne 11.8.2014, fakturu č. 1141201, fakturu č. 6141084 včetně jejího zaúčtování, knihu vystavených faktur za období od 1.12.2014 do 31.12.2014, interní doklad č. ID14001, seznam bankovních účtů, které žalobce využívá ke své ekonomické činnosti, výpisy z těchto účtů, dva pokladní doklady ze dne 23.12.2014. Žalobce vysvětlil, že podniká pouze s většími zakázkami, které přicházejí cca jednou za tři roky, předmětná zakázka z prosince 2014 je právě jednou z nich, jedná se o dodávku oken dle předložené smlouvy o dílo. Žalobci byly položeny otázky, na které odpovídal.
- 14 Dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2014, které žalobce předložil žalovanému dne 24.4.2015, obsahuje údaj o daňové povinnosti ve výši 1.104.576 Kč.
- 15 Dne 19.5.2015 žalobce požádal o ukončení daňové kontroly, poukázal na to, že žalovaný neoprávněně zadržuje částku 1.032.887 Kč, a svojí nečinností ohrožuje ekonomickou činnost žalobce a zejména výživu rodiny vlastníka žalobce.
- 16 Dne 1.2.2016 byla vyrozuměním Odvolacího finančního ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti posouzena žalobcova stížnost ze dne 3.12.2015 jako nedůvodná.
- 17 Rozhodnutím žalovaného ze dne 2.5.2016 byla změněna (snížena) částka daně zajištěná zajišťovacím příkazem ze dne 30.1.2015 na částku 1.104.576 Kč s odůvodněním, že v průběhu daňového řízení před stanovením daně správce daně zjistil skutečnosti, na základě nichž má za to, že z části pominuly důvody zajišťovacího příkazu.
- 18 V protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 1.6.2016 žalovaný předložil žalobci zprávu o daňové kontrole.
- 19 Zpráva o daňové kontrole č.j. 4665661/16/2004-60565-110514 obsahuje shrnutí o průběhu daňové kontroly. Je v ní uvedeno, že žalobce podal dodatečné daňové přiznání za prosinec 2014 dne 20.2.2015, přiznal daňovou povinnost ve výši 1.104.576 Kč, dne 5.4.2015 žalobce podal další dodatečné daňové přiznání za prosinec 2014, kde uvedl přenesenou daňovou povinnost ve výši 3.348.43 Kč. Žalovaný za účelem ověření skutečnosti uvedené v dodatečném daňovém přiznání podaném dne 20.2.2015 zaslal žalobci dne 24.8.2015 výzvu k prokázání, dne 7.9.2014 žalovaný obdržel odpověď a příjmové platební doklady, následně žalovaný prováděl vyhledávací činnost za účelem ověření tvrzení žalobce,

zejména dne 9.11.2015 vyžádal informace od bank, dne 13.11.2015 obdržel odpověď, dále dne 9.11.2015 zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, dne 3.12.2015 obdržel odpověď, že všechny požadované skutečnosti má správce daně k dispozici ze zajišťovacího příkazu. Dále žalovaný dne 11.11.2015 vyžádal listiny od deklarovaného žalobcova odběratele Středočeského kraje, dne 20.11.2015 mu byla doručena odpověď, dne 9.11.2015 zaslal žalovaný výzvu k poskytnutí informací bance, odpověď obdržel dne 16.11.2015. Dne 4.12.2015 zaslal žalovaný výzvu k poskytnutí informací bance, odpověď obdržel dne 7.12.2015. Dne 7.12.2015 žalovaný zaslal výzvu společnosti GEUS okna a.s. k poskytnutí listin, odpověď obdržel dne 17.12.2015. Prostřednictvím této vyhledávací činnosti žalovaný získal informace o příjmech žalobce a o platebních transakcích na účtech žalobce. Žalovaný tak zjistil, že žalobce dne 1.12.2014 odebral od společnosti GEUS okna a.s. 26 ks + 80 ks oken, uhradil za ně částku 3.348.433 Kč, následně žalobce dodal okna odběrateli, kterým byl Středočeský kraj, dne 23.12.2014 za ně obdržel částku 6.364.461 Kč. Základ daně činil 5.259.885 Kč, základní sazba 1.104.576 je správně zahrnuta do evidence pro účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 a následně správně uvedena v přiznání. Dne 23.12.2014 žalobce vybral žalobce z bankovního účtu v hotovosti a ještě téhož dne vložil na jiný svůj účet částku 5.951.400 Kč, neuskutečnil tedy žádné zdanitelné plnění ve vztahu k tomuto výběru a vkladu. Žalovaný konstatuje, že nezjistil rozdíly oproti údajům, které žalovaný vykázal v přiznáních podaných za zdaňovací období listopad 2014 až leden 2015, a uznává jejich správnost.

- 20 Platebními výměry ze dne 16.6.2016 žalovaný vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za období od 22.11.2014 do 30.11.2014 a za leden 2015 ve výši 0 Kč, platebním výměrem ze dne 21.6.2015 žalovaný vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za období prosince 2014 ve výši 1.104.576 Kč.
- 21 Městský soud v Praze rozhodoval podle ust. § 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.) 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, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů.
- 22 Podle ust. § 3 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.
- 23 Podle ust. § 38 daňového řádu: *„(1) Osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejblíže nadřízenému správci daně v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože*
 - a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon,*
 - b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo*
 - c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.**(2) Nejsou-li splněny podmínky podle odstavce 1, lze podnět dát, jestliže správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se předpokládá nečinnost týká.*

(3) Nejblíže nadřízený správce daně podnět prověří, a pokud je důvodný, přikáže nejpozději do 30 dnů po jeho obdržení správci daně, aby zjednal nápravu. Nejedná-li správce daně nápravu do 30 dnů od přijetí tohoto příkazu, bezodkladně zjedná nápravu nejblíže nadřízený správce daně a o provedených opatřeních vyrozumí osobu, která podala podnět.

(4) Neshledá-li nejblíže nadřízený správce daně podnět důvodným, odloží jej a osobu, která podala podnět, o tom vyrozumí do 30 dnů s uvedením důvodů. Je-li důvodem odložení podnětu to, že správce daně dosud neshromáždil podklady potřebné k rozhodnutí, uvede ve vyrozumění i informaci o tom, které podklady dosud chybí.“

Podle ust. § 148 odst. 1, 3 daňového řádu: „(1) Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

(3) Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“

24 Klíčovou žalobní námitkou je tvrzení, že daňová kontrola trvala nepřiměřeně dlouho, a proto je nezákonným zásahem.

25 Mezi stranami není sporu o tom, že žalovaný byl na počátku daňové kontroly čtyři měsíce a v závěru daňové kontroly cca pět měsíců nečinný. Není sporu také o tom, že v důsledku daňové kontroly, která potvrdila správnost daňových přiznání podaných žalobcem, byl žalobci vrácen přeplatek ze zajištění ve výši 931.350 Kč, a to nejdříve 19.2.2016 (dle tvrzení žalovaného), nejpozději dne 31.5.2016 (dle tvrzení žalobce).

26 Soudu přitom není zřejmé a žalovaný nijak přesvědčivě nevysvětlil, z jakého důvodu na počátku daňové kontroly otálel s úkony vedoucími k zjišťování skutkového stavu, když kontrolu zahájil 24.4.2015 a následný úkon, výzvu žalobci, učinil až 24.8.2015. Stejně tak žalovaný nevysvětlil, z jakého důvodu neukončil daňovou kontrolu bezodkladně poté, co 17.12.2015 získáním informací od GEUS okna a.s. učinil veškerá relevantní zjištění o skutkovém stavu. Kontrolu žalovaný bezdůvodně ukončil až 1.6.2016.

27 Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 2 Afs 144/2004-110 ze dne 31.8.2005 (veškerá odkazovaná judikatura je dostupná mj. na www.nssoud.cz), „daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývající z článku 2. odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat veřejná subjektivní práva“. Daňovou kontrolu zatíženou zbytečnými průtahy je třeba bezpochyby považovat za daňovou kontrolu vybočující ze zákonných mezí, a tedy i za nezákonný zásah do veřejných subjektivních práv žalobce, a to tím spíše, že v daném případě byla daňová kontrola spojena se zadržováním přeplatku ze zajištění daně dle zajišťovacího příkazu.

28 Soud si je vědom, že daňový řád neobsahuje žádné výslovné ustanovení, které by upravovalo lhůty v provádění daňové kontroly. Problematikou lhůt se již zabýval i

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14.12.2017, čj. 3 Afs 5/2017-56, kdy dospěl k závěru, že postup podle ust. § 38 daňového řádu v případě provádění jednotlivých úkonů nelze bez dalšího aplikovat, tj. nelze stanovit nějakou konkrétní lhůtu, která by byla pro správce daně při provádění daňové kontroly závazná.

- 29 I přesto soud konstatuje, že v posuzovaném případě žalovaný nepostupoval v souladu se zásadou rychlosti a zatížil daňovou kontrolu zbytečnými průtahy. K nezákonnému zásahu do veřejných subjektivních práv žalobce došlo již tím, že žalovaný byl zcela nečinný po dobu čtyř měsíců na počátku daňové kontroly, přestože žalobce od počátku tvrdil, že zajišťovací příkaz vykazuje přeplatek ve výši téměř 1.000.000 Kč. Účelem daňové kontroly je zkontrolovat okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (ust. § 85 odst. 1 daňového řádu), je tedy v tomto případě nepochybná souvislost mezi kontrolou a zjištěním, zda zajišťovací příkaz vykazuje přeplatek. Už jen proto měl žalovaný od počátku postupovat rychle. Žalovaný však během uvedených čtyř měsíců nečinil žádné, ani neúčelné úkony. Vedle toho došlo k zásahu do práv žalobce tím, že žalovaný neukončil daňovou kontrolu poté, kdy již měl shromážděné podklady potřebné pro rozhodnutí. Ačkoli měl žalovaný následně v souladu se zásadou rychlosti a s přihlédnutím k ust. § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu daňovou kontrolu ukončit bezodkladně po 17.12.2015, kdy obdržel odpověď a podklady od společnosti GEUS okna a.s., učinil tak bezdůvodně teprve 1.6.2016. Byl tedy nečinný po dobu dalších cca pěti měsíců.
- 30 V řízení se nepodařilo odstranit rozpor mezi tvrzením žalobce, že přeplatek ze zajištění daně byl vrácen koncem května 2016, a tvrzením žalovaného, že se tak stalo již v únoru 2016. I kdyby bylo pravdivé tvrzení žalovaného a daňová kontrola od února 2016 nadále probíhala bez jakýchkoli faktických důsledků vůči žalobci, na závěru soudu o nezákonnosti daňové kontroly není tato skutečnost způsobila ničeho změnit. Daňová kontrola totiž, jak je uvedeno v předchozím odstavci tohoto odůvodnění, vybočila ze zákonných mezí již na počátku.
- 31 Daňovou kontrolu v části, jak probíhala od září 2015 do poloviny prosince 2015, soud za nezákonnou nepovažuje. Soud takto zhodnotil situaci poté, co porovnal intervaly mezi jednotlivými úkony učiněnými v tomto období (řádově několik týdnů) s rozsahem prověřovaných informací (přijaté platby, které se žalovanému jevily jako neobvyklé, a k nimž bylo daňové přiznání podáno až po vydání zajišťovacího příkazu) a s tím souvisejících úkonů žalovaného, které směřovaly k ověření správné výše daně (komunikace nejen s žalobcem, ale též s jeho dodavatelem, odběratelem a s příslušnými bankami). Soud konstatuje, že intervaly mezi jednotlivými úkony jsou zcela přiměřené. Soudu se jeví jako pochopitelné, ověřoval-li žalovaný pravdivost žalobcova tvrzení, byť mu toto tvrzení bylo předestřeno a osvědčeno již na začátku daňové kontroly. V této souvislosti soud připomíná, že postup správce daně při daňové kontrole je ovládán zásadou materiální pravdy, což znamená, že rozhodující je pro něj vlastní šetření a skutečný stav věci. Správce daně tak nemusí akceptovat tvrzení daňového subjektu a může skutkový stav posoudit odlišně od něj.
- 32 Žalobce dále namítá, že kontrola byla neúčelná, například proto, že žalovaný se výzvou ze dne 9.11.2015 domáhal skutečností, které měl již k dispozici, nebo proto, že se výzvou ze

dne 7.12.2015 domáhal poskytnutí listin od dodavatele GEUS okna a.s., přestože je mohl vyžádat již při ústním jednání dne 26.11.2015.

- 33 K neúčelnosti jednotlivých úkonů prováděných při daňové kontrole se v minulosti opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud, například v rozsudku ze dne 14.12.2016 č.j. 4 Afs 179/2016-60, kde uvedl: „Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, je nezákonnou kontrolou třeba rozumět kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně. V rozsudku ze dne 30.4.2014, č.j. 6 Afs 46/2014-39, zdejší soud dále konstatoval, že: „daňová kontrola bude téměř vždy představovat pro daňový subjekt jisté omezení, které je nezbytné pro výkon pravomoci státu shromažďovat prostředky k zabezpečení veřejných statků za určitých, přesně definovaných podmínek (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 21.4.2009, sp.zn. Pl. ÚS 29/08). Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přiblížit ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost. Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, jíž je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsany zákonem rámec.“ Nověji se touto otázkou zabýval opět rozšířený senát v usnesení ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 83/2014-55, body 42 – 43, kde uvedl: „Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, podle něhož „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“). Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný

obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“ Z naposledy citovaného usnesení rozšířeného senátu tedy vyplývá, že není zásadně na správním soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné daňové kontroly již dostatečně zjistil, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly, popř. aby hodnotil dosud správcem daně provedené důkazy, předjímal výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně.“

- 34 Ohledně neúčelnosti výzvy ze dne 9.11.2015 soud rekapituluje, že dle obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným žalobce při zahájení daňové kontroly dne 24.4.2015 předložil seznam využívaných účtů a výpisy z nich, dále předložil dva pokladní doklady ze dne 23.12.2014 od dvou příslušných bank, dne 9.11.2015 byl žalobce vyzván k prokázání vkladů a výběrů ze zjištěných účtů. Na výzvu žalobce reagoval pouze upozorněním, že požadované doklady má již žalovaný k dispozici; znovu je žalovanému nezaslal. Soud připouští, že výzva žalovaného ze dne 9.11.2015 byla neúčelná a byla způsobilá přinést zbytečnou administrativní zátěž, pokud by jí žalobce vyhověl, neboť žalobce důkazy o vkladech a výběrech ze zjištěných účtů již předložil; žalovaný přitom netvrdil, že by tyto důkazy pokládal za nedostačující. Soud však zároveň poukazuje na skutečnost, že předmětná výzva nebyla úkonem, který by sám o sobě přivodil jakýkoli průtah ve věci a který by ve svém důsledku prodloužil délku celé daňové kontroly, neboť v rozhodné době žalovaný prováděl i další vyhledávací činnost (výzvy ze stejného dne jiným subjektům), která neúčelná nebyla. Skutečnost, že žalovaný stejného dne činil i jiné úkony, které bezpochyby směřovaly k řádnému zjištění skutkového stavu, vylučuje, že cílem předmětné výzvy bylo záměrně protahovat daňovou kontrolu, jak prohlašuje žalobce.
- 35 Ohledně neúčelnosti výzvy ze dne 7.12.2015 soud rekapituluje, že dle tvrzení žalobce (z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným toto tvrzení nelze ověřit) dne 26.11.2015 proběhlo ústní jednání se společností GEUS okna a.s. a dne 7.12.2015 žalovaný vyzval uvedenou společnost k poskytnutí relevantních listin. V tomto tvrzeném postupu žalovaného soud neshledává nic nezákonného. Podle názoru soudu je pochopitelné, uběhne-li mezi ústním jednáním a následným výstupem z něj, kterým je v tomto případě závěr žalovaného o potřebě dalších pokladů k prokázání skutkového stavu, několik dní. Vyhodnocení skutečností, které vyplynuly z ústního jednání, a uvážení, zda je třeba doplnit dokazování, vyžaduje v některých případech určitý čas. Desetidenní prodleva mezi jednotlivými úkony žalovaného je navíc naprosto marginální v rámci trvání celé daňové kontroly a není způsobilá přivodit žalobci jakoukoli újmu.
- 36 S ohledem na neodůvodněné průtahy při daňové kontrole tak soud uzavírá, že podanou žalobu považuje za důvodnou a proto jí vyhověl (ust. § 87 odst. 2 s.ř.s.).
- 37 O nákladech řízení soud rozhodl dle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení měl plný úspěch žalobce, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení 14.342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Výše nákladů

řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000 Kč a z nákladů na zastoupení advokátem, které představují tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na ústním jednání před soudem) po 3.100 Kč za úkon dle ust. 11 odst. 1 písm. a), d) a g) na základě ust. § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s ust. § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů. Dále k nákladům za zastoupení patří i tři režijní paušály po 300 Kč (ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobce doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení za zastoupení ve smyslu ust. § 57 odst. 2 s.ř.s. o 21 %, tj. o 2.142 Kč.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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.

Praha 24. dubna 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu