



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného ve věci žalobce **TOPTINT s.r.o.**, se sídlem Bořivojova 35, Praha 3, zastoupeného Ing. Romanem Nagy, daňovým poradcem, se sídlem Velká Dlážka 4, Přerov, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností, takto:

- I. Zásah žalovaného spočívající v nepřiměřeně dlouho vedeném postupu k odstranění pochybností a nedostatečném odůvodnění ukončení postupu k odstranění pochybností zahájeného výzvou žalovaného ze dne 8. 10. 2014, č. j. 5867440/14/2003-24902-107339, byl nezákonný.**
- II. Žalovaný je povinen na náhradě nákladů řízení zaplatit žalobci částku 23 456 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám jeho zástupce, Ing. Romana Nagyho.**

Odůvodnění:

I. Rekapitulace předchozího řízení a obsah spisu

Žalobce se žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který měl spočívat v nezákonně vedeném postupu k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro rozhodnutí ve věci podstatné zkušnosti.

Žalobce v září 2014 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2014. V přiznání vykázal nadměrný odpočet daně ve výši 166 169 Kč.

Dne 8. 10. 2014 vydal žalovaný vůči žalobci Výzvu k odstranění pochybností, č.j. 5867440/14/2003-24902-107339 (dále jen „Výzva“). Výzva byla doručena žalobci dne 27. 10. 2014. Ve výzvě žalovaný uvedl, že vznikly pochybnosti o oprávněnosti nárokování nadměrného odpočtu daně. V ní žalobce vyzval, aby ve lhůtě 15 dnů předložil evidenci a důkazní prostředky prokazující, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti.

Dne 13. 11. 2014 bylo provedeno místní šetření v sídle společnosti, kde žalobce předložil daňové doklady za srpen 2014.

Dne 27. 11. 2014 žalovaný zaslal Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj dožádání, aby ověřil faktury vydané pro konkrétního odběratele žalobce. Žalovaný odpověď obdržel dne 15. 12. 2014. Šetřená zdanitelná plnění byla odběratelem potvrzena.

Dne 18. 12. 2014 zaslal žalovaný dodavateli žalobce výzvu k poskytnutí dokladů a informací o spolupráci se žalobcem v měsíci srpnu 2014. Dodavatel žalobci odpověděl dne 9. 1. 2015 s tím, že žalobci v srpnu 2014 dodal materiál dle tří přiložených faktur.

Dne 25. 2. 2015 žalovaný vyzval jiného dodavatele žalobce k poskytnutí dokladů a informací o spolupráci se žalobcem v měsíci srpnu 2014. Dodavatel žalobci odpověděl dne 18. 3. 2015 s tím, že se žalobcem má dlouhodobé obchodní styky. V srpnu 2014 pro žalobce prováděla stavební práce, které jsou předmětem přiložených faktur a od žalobce si také pronajímal nákladní vozidlo a přípojný vozík.

Dne 4. 5. 2015 žalovaný při ústním jednání se žalobcem oznámil, že ohledně daňového přiznání žalobce k DPH za srpen 2014 u něj stále přetrvávají pochybnosti. V sepsaném protokolu žalovaný vylicil průběh postupu k odstranění pochybností a uvedl, že dodavatelé žalobce nedostatečně prokázali spolupráci se žalobcem a neposkytli další informace. Ukončil tedy postup k odstranění pochybností a zahájil daňovou kontrolu.

Dne 19. 5. 2015 žalobce podal proti postupu žalovaného stížnost dle § 261 daňového řádu. Ve stížnosti namítal, že postup k odstranění pochybností měl nezákonný průběh a byl ukončen nezákonným způsobem.

Dne 3. 7. 2015 žalovaný doručil žalobci vyrozumění o výsledku šetření, v němž mu sdělil, že po prošetření stížnosti jako správce daně ji shledal nedůvodnou.

Dne 14. 9. 2015 žalobce zaslal Odvolacímu finančnímu ředitelství žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (dle § 261 odst. 6 daňového řádu).

Dne 20. 11. 2015 Odvolací finanční ředitelství vyrozumělo žalobce o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Ředitelství žádost posoudilo jako nedůvodnou. V odůvodnění konstatovalo, že odůvodnění ukončení postupu k odstranění pochybností žalovaným bylo „velmi zjednodušující a povrchní“. Nicméně jeho úvaha, že je třeba náročnějšího a časově rozsáhlejšího dokazování je z postupu žalovaného seznatelná. Nezákonnost postupu žalovaného nemůže být podle ředitelství založena na dílčích formulačních nedostacích.

Ředitelství dále uvedlo, že přechod od postupu k odstranění pochybností přímo do daňové kontroly, aniž by byla daňovému subjektu dána možnost podat návrh na pokračování v dokazování je v pořádku. Pokud správce daně nabyl přesvědčení, že pochybnosti nebyly odstraněny a je třeba provést dokazování, nepřichází v úvahu, aby svůj názor změnil v důsledku vyjádření daňového subjektu. Nelze také přisvědčit námitce žalobce, že správce daně již od počátku předpokládal rozsáhlé dokazování a tedy měl zahájit daňovou kontrolu.

Ředitelství uvedlo, že až na základě zjištění při postupu k odstranění pochybností správce daně zjistil, že součinnost dožádaných subjektů jako i jimi poskytnuté informace byla nedostatečná, a proto je třeba provádět další dokazování.

Žalovaný daňovou kontrolu ukončil dne 16. 2. 2016 s tím, že všechny sporné okolnosti týkající se kontrolovaných údajů vykázaných žalobcem v daňovém přiznání k DPH za srpen 2014 považuje za vyjasněné. Následně tedy dne 24. 2. 2016 žalobce obdržel platební výměr, kterým byl shodně s údaji v daňovém přiznání vyměřen nadměrný odpočet ve výši 166 169 Kč.

Rozsudkem ze dne 7. 9. 2017, č. j. 9 A 14/2016-44, Městský soud v Praze zamítl žalobu žalobce, neboť neshledal v postupu žalovaného žádný nezákonný zásah.

Tento rozsudek byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 9 Afs 332/2017-39. Nejvyšší správní soud v postupu žalovaného shledal neodůvodněné průtahy. Podle něj je zřejmé, že postup k odstranění pochybností mohl být skončen výrazně dříve, neboť došlo ke kombinaci dvou faktorů postup prodlužující. Jednak dosud nevysvětlenému, nedůvodnému činění úkonů postupně, a zároveň k výrazným prodlevám mezi jednotlivými úkony, které opět nebyl žalovaný schopen vysvětlit. Nejvyšší správní soud shledal rovněž, že ukončení postupu k odstranění pochybností nebylo dostatečně odůvodněno. Žalovaný v protokolu v podstatě pouze uvedl, že pochybnosti nebyly odstraněny, avšak nijak nekonkretizoval důvody přetrvávajících pochybností, i když mu to § 90 odst. 1 daňového řádu prikazuje.

II. Argumentace účastníků

Žalobce v žalobě namítá, že postup k odstranění pochybností měl nezákonný průběh. Podle něj postup k odstranění pochybností slouží k rychlému, svižnému prověření konkrétních dílčích pochybností u daňového subjektu. Žalovaný ihned jak zjistil, že bude nutné provádět rozsáhlé dokazování, měl zahájit daňovou kontrolu. K tomu mělo dojít dne 13. 11. 2014 po místním šetření, případně nejpozději dne 15. 12. 2014, kdy obdržel odpověď od dožádaného finančního úřadu. Žalobce uvádí, že žalovaný neodůvodněně protahoval postup na odstranění pochybností. Nakonec k průběhu postupu k odstranění pochybností namítá, že byl prováděn bez součinnosti s ním, konkrétně několika dožádáními. Dožádání by však měl provádět až v rámci daňové kontroly.

Žalobce dále namítá, že postup k odstranění pochybností byl ukončen nezákonně a tudíž zahájená daňová kontrola je také nezákonná. Odůvodnění ukončení postupu k odstranění pochybností bylo nedostatečné.

Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, neboť postupoval zcela v souladu se zákonem. Nesouhlasí s tím, že by v rámci postupu k odstranění pochybností prováděl obsáhlé a časově náročné dokazování.

Při prvním projednávání žaloby před Městským soudem ve věci proběhlo jednání dne 7. 9. 2017.

Žalobce při jednání uvedl, že žalobou se domáhá pouze určení toho, že postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem. Ohledně argumentace odkázal na písemné znění žaloby.

Žalovaný při jednání plně odkázal na své písemné vyjádření k žalobě. Dále uvedl, že pracovní přetížení finančního úřadu bylo důvodem, proč v rámci postupu k odstranění pochybností

vyzýval k poskytnutí dokladů a informací obchodní partnery žalobce postupně, a nikoliv zároveň.

III. Hodnocení soudu

Městský soud v nyní posuzované věci rozhoduje opětovně po kasačním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 9 Afs 332/2017-39. Městský soud je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního).

Městský soud již znovu nenařizoval ve věci jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili.

Soud se nejdříve bude zabývat zákonností postupu k odstranění pochybností a poté zákonností jeho ukončení.

Podle § 7 odst. 1 daňového řádu správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.

Podle § 89 odst. 1 daňového řádu 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.

Podle § 85 odst. 1 daňového řádu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61 a tam citované odkazy; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52) postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu nelze zaměňovat. Je třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů. Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. Legislativní rámec postupu k odstranění pochybností vytyčuje mantinely jeho vlastního použití, neboť zákonodárce upravil postup k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Toto je logické s ohledem na skutečnost, že neexistence prvotně vyměřené daně je velkou právní nejistotou, tudíž je zde požadavek, aby tento stav trval co nejkratší dobu.

Zákonodárce v nové úpravě spatřoval prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení, a to zejména ze dvou důvodů. Jednak aby správce daně mohl zahájit s daňovým subjektem bezprostřední komunikaci, a jednak aby vzniklé pochybnosti o výši daňových povinností mohly být záhy potenciálně odstraněny. V důvodové zprávě k daňovému řádu se uvádí, že „samotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na

začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4).“ Daňový řád sice nestanovuje lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů. Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce.

Daňová kontrola umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla namístě s ohledem na princip zdrženlivosti a přiměřenosti nejprve zahájit postup k odstranění pochybností, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla namístě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval.

Zákonodárce v současné úpravě postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů. Postup k odstranění pochybností má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování.

Městský soud v nyní posuzovaném případě nespatřuje problém v samotném rozsahu zjišťování okolností žalovaným v rámci postupu k odstranění pochybností. Soud na jednu stranu souhlasí s názorem žalobce, že postup na odstranění pochybností slouží k odstranění pochybností a nikoliv k jejich nalézání. Pokud však pochybností bylo, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, tak soud nepovažuje za chybné, že v rámci postupu k odstranění pochybností žalovaný kontroloval obchodní styky žalobce s jeho dodavateli a odběrateli. Žalovaný si příslušné faktury vyžádal od žalobce a poté si jejich oprávněnost ověřil u jednoho odběratele žalobce a dvou dodavatelů. Podle soudu tento rozsah zjišťování nelze považovat za obsáhlé a časově i personálně náročné dokazování, které by bylo nepřipustné provádět v rámci postupu k odstranění pochybností.

Zároveň se soud nedomnívá, že postup k odstranění pochybností byl veden bez součinnosti žalobce. Žalovaný dne 13. 11. 2014 provedl u žalobce místní šetření, kde za jeho součinnosti získal daňové doklady za srpen 2014. Teprve na základě takto získaných účetních dokladů přistoupil k jejich prověření u obchodních partnerů žalobce, aby právě odstranil pochybnosti o odpočtu DPH u žalobce. Soud v takovém postupu nespatřuje popření smyslu institutu postupu k odstranění pochybností, kdy by tento postup nesměřoval k prověření konkrétních daňových tvrzení žalobce.

Soud však nicméně, při respektování právního názoru ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, nezákonný postup žalovaného spatřuje v nadměrné délce postupu k odstranění pochybností. Tento trval od 27. 10. 2014 do 4. 5. 2015, tedy přes půl roku. Přitom žalobce nijak k této délce nepřispěl. Žalobce všechny potřebné doklady žalovanému dodal dne 13. 11. 2014 při místním šetření. Měl-li poté žalovaný potřebu si ověřit dodavatelské vztahy mezi žalobcem a třemi dalšími subjekty, měl tak učinit ihned, tedy v listopadu 2014 požádat o součinnost všechny relevantní obchodní partnery žalobce. Pokud by tak učinil, tak lze důvodně předpokládat, že postup k odstranění pochybností mohl být ukončen do konce roku

2014. To lze soudit z rychlosti reakcí dvou dodavatelů žalobce na výzvy žalovaného ze dne 18. 12. 2014 a 25. 2. 2015.

Žalovaný však oslovoval či požadoval kontrolu postupně u každého obchodního partnera zvlášť. Tím postup k odstranění pochybností neodůvodněně protáhl až do května 2015. Argumentaci zástupkyně žalovaného při jednání, že dotazy na další osoby byly činěny postupně z důvodu pracovního přetížení finančního úřadu, soud za přesvědčivou nepovažoval. Tímto postupem se totiž zaměstnanci finančního úřadu naopak museli případem žalobce zabývat déle a věnovat mu více času. Přitom je nutné mít na paměti, že žalovaný po tuto dobu zdržoval žalobci přeplatek na DPH ve výši 166 169 Kč.

Jak zdůrazňuje i zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu, tak postup k odstranění pochybností má trvat co nejkratší dobu a k uzavření tohoto postupu musí dojít bez jakýchkoliv průtahů. Žalovaný však takto v případě žalobce nepostupoval a tím se dostal do rozporu s § 7 odst. 1 daňového řádu. Nepriměřeně dlouho trvající postup k odstranění pochybností, v jehož důsledku došlo k zdržování nadměrného odpočtu DPH, tak byl nezákonným zásahem ve smyslu § 87 odst. 2 soudního řádu správního.

Městský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, přisvědčil také námitce žalobce, že postup k odstranění pochybností byl ukončen nezákonně.

Podle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Podle odstavce 2 nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Podle odstavce 3 pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

V nyní projednávaném případě žalovaný ukončení postupu k odstranění pochybností žalobci sdělil na jednání dne 4. 5. 2015. Žalovaný mu oznámil, že u přiznání daně za srpen 2014 u něj stále přetrvávají pochybnosti. Žalovaný však pochybil, neboť, jak uvedl Nejvyšší správní soud, nijak nekonkretizoval důvody přetrvávajících pochybností.

Z výše uvedených důvodů soud žalobci vyhověl a podle § 87 odst. 2 soudního řádu správního určil, že postup k odstranění pochybností byl nezákonný z důvodu nadměrné délky a nezákonného ukončení.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního, 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.

Žalobce byl v této věci zastoupen daňovým poradcem a má tedy právo na náhradu nákladů řízení za toto zastoupení podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Jeho náklady řízení tvoří jednak zaplacený soudní poplatek z podané žaloby ve výši 2 000 Kč a zaplacený soudní poplatek z kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a jednak odměna zástupci za tři úkony právní služby před městským soudem (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání) a jeden úkon před Nejvyšším správním soudem (podání kasační stížnosti) po 3 100 Kč a související náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle citované vyhlášky č. 177/1996 Sb., plus DPH ve

výši 21 %. Žalobci tak bude na náhradě nákladů zaplacená žalovaným celková částka 23 456 Kč k rukám jeho zástupce, Ing. Romana Nagyho.

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 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 16. května 2018

JUDr. Karla Č h á b e r o v á
předsedkyně senátu