



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudkyň JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci žalobce: **ATANAI CZ, s.r.o.**, IČO: 279 50 034, se sídlem Praha 3, Roháčova 188/37, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jičín, Jungmannova 319, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se domáhal určení, že postup k odstranění pochybností ve věci týkající se daně z přidané hodnoty za květen 2013, který byl vůči němu zahájen výzvou ze dne 16. 7. 2013 č.j. 3946829/13/2003-24901-110006 (dále jen „výzva k odstranění pochybností“) byl nezákonným zásahem.

V podstatě jedinou žalobní námitkou je tvrzení žalobce, že postup k odstranění pochybností byl nezákonným, protože žalovaný překročil zákonné mantinely tohoto procesního postupu, když prováděl rozsáhlé dokazování, které vedlo k tomu, že postup k odstranění pochybností trval po neúměrně dlouhou dobu tří let. Podle žalobce, který odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2014 č.j. 1 Aps 20/2013-61, slouží postup k odstranění pochybností k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření splnění daňových povinností daňového subjektu. Pocítil-li žalovaný potřebu rozsáhlejšího dokazování, měl proto přistoupit k daňové kontrole (či zvolit jiný procesní postup). Navíc

žalovaný činil podle žalobce mezi jednotlivými úkony dlouhé prodlevy, a to až 29 měsíců. Žalovaný navíc v rámci postupu k odstranění pochybností sám vyhledával důkazní prostředky, aniž by zde probíhala jakákoli součinnost se žalobcem. Žalobce proto navrhuje určit, že postup žalovaného byl nezákonným zásahem.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně uvádí, že žaloba byla podána opožděně. Podle žalovaného byl zásah, jak jej žalobce definuje v podané žalobě, ukončen doručením úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 11. 4. 2016 č.j. 1453899/16/2003-60561-100518, tedy dnem 12. 4. 2016 (dále jen „*úřední záznam o postupu k odstranění pochybností*“). Žaloba přitom byla sepsána až 11. 7. 2016, tedy po uplynutí dvouměsíční subjektivní lhůty k podání žaloby podle ust. § 84 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*s.ř.s.*“).

Nad rámec skutkového popisu případu žalovaný uvádí, že úkony správce daně byly činěny kontinuálně a že délka postupu k odstranění pochybností nebyla způsobena správcem daně, ale absencí odpovědi na mezinárodní dožádání a absencí odpovědi na výzvu k poskytnutí údajů. Zároveň všechny úkony prováděl správce daně na podkladě zjištěných skutečností, nikoli pouze formálně a bez racionálního opodstatnění. Správní orgán měl před vydáním rozhodnutí zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, proto postup k odstranění pochybností trval delší dobu. Zároveň žalovaný upozorňuje, že právní předpis neukládá žádné lhůty, ve kterých má být postup k odstranění pochybností dokončen. Žalovaný též uvádí, že je oprávněn jako podklady pro rozhodnutí použít i důkazní prostředky získané jeho vlastní činností, nikoli pouze důkazy předložené daňovým subjektem. Závěrem připouští, že by v projednávaném případě bylo vhodnější využití institutu daňové kontroly, avšak žalobce nebyl postupem správce daně nijak zkrácen na svých procesních právech, neboť byl oprávněn navrhnout důkazní prostředky prokazující oprávněnost nárokovaného odpočtu. Žalovaný navrhuje, aby soud podanou žalobu buď pro opožděnost odmítl, anebo ji jako nedůvodnou zamítl. Zdůrazňuje zároveň, že ve výsledku správce daně neuznal nadměrný odpočet nárokovaný žalobcem a vydal dne 20. 5. 2016 platební výměr č.j. 4259790/16/2003-52521-105891 na daňovou povinnost ve výši 334 609,- Kč, proti němuž žalobce nepodal odvolání. Žalobce se tak podle žalovaného nikterak nebránil cestou opravných prostředků proti výsledku vyměřovacího řízení.

V replice ze dne 31. 10. 2016 žalobce nejprve uvedl, že subjektivní lhůta mu začala plynout až dnem doručení výše uvedeného platebního výměru, tedy dnem 23. 5. 2016, a proto je podaná žaloba včasná. Do té doby trval podle žalobce zásah žalovaného spočívající mj. v zadržování finančních prostředků žalobce. Dále žalobce v podané replice pouze šířeji rozvádí svou žalobní námitku. Přestože daňový řád nestanoví konkrétní lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, není podle žalobce možné, aby tento postup trval po dobu několika let.

Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti:

V daňovém přiznání za květen 2013 žalobce uplatnil nárok na nadměrný odpočet ve výši 187 239,- Kč.

Dne 16. 7. 2013 žalovaný vydal výzvu k odstranění pochybností. Pochybností správce daně spočívaly v tom, zda byla předmětná plnění přijata od plátců daně z přidané hodnoty, zda se dodání plnění skutečně uskutečnilo a zda žalobce v daňovém přiznání uvedl veškerá uskutečněná zdanitelná plnění.

V úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností doručeném žalobci dne 12. 4. 2016 bylo žalobci oznámeno, že správce dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky pro vydání rozhodnutí o stanovení daně ve výši 334 609,- Kč.

Dne 23. 5. 2016 byl žalobci doručen platební výměr ze dne 20. 5. 2016 č.j. 4259790/16/2003-52521-105891 (dále již „platební výměr“), kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za období května 2013 ve výši 334 609,- Kč.

Ve věci samé rozhodl Městský soud v Praze (dále „městský soud“) bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci vyslovili (konkludentně) souhlas (§ 51 s. ř. s.). Věc posoudil takto:

Podle ust. 87 odst. 1 s.ř.s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

Podle ust. § 84 odst. 1 s.ř.s. žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.

Podle ust. § 82 s.ř.s. se lze domáhat u soudu ochrany před nezákonným zásahem, má-li žalobce za to, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím (ve smyslu ust. § 65 s.ř.s.) a který byl zaměřen přímo proti žalobci nebo v jeho důsledku bylo proti žalobci přímo zasaženo.

Podle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že 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 ust. § 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 ust. § 90 odst. 2 daňového řádu platí, 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. Podle odstavce 3 téhož ustanovení zahájí správce daně v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu, pokud shledá důvody k pokračování v dokazování. 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.

Nejprve se soud zabýval námitkou žalovaného, že žaloba byla podána opožděně, kdy podle názoru žalovaného je třeba subjektivní lhůtu uvedenou v § 84 odst. 1 s. ř. s. počítat již ode dne doručení úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností, tedy ode dne 12. 4. 2016.

Otázkou počátku běhu subjektivní lhůty se opakovaně zabýval také Nejvyšší správní soud. V rozsudcích č.j. 10 Afs 28/2014-51 či č.j. 9 Afs 37/2016-23 Nejvyšší správní soud vyšel z právního názoru, že při posuzování počátku běhu subjektivní lhůty je nutno rozlišovat mezi zásahy spočívajícími v tvrzeném jednorázovém zásahu a mezi zásahy spočívající v určitém trvajícím zásahu. V případě trvajících zásahů počíná subjektivní lhůta plynout od ukončení tohoto zásahu, tedy ode dne, kdy se o ukončení postupu k odstranění pochybností daňový subjekt dověděl, resp. nemůže uplynout, dokud tento zásah trvá.

Z podané žaloby je zřejmé, že žalobce spatřuje nezákonný zásah v nepřiměřené délce postupu k odstranění pochybností, tedy že se jedná, resp. jednalo o trvajících zásah. K ukončení postupu k odstranění pochybností přitom došlo vydáním platebního výměru. Platební výměr byl žalobci doručen dne 23. 5. 2016 a tímto dnem začala plynout subjektivní lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Vzhledem ke skutečnosti, že žaloba byla podána dne 11. 7. 2016, soud dospěl k závěru, že nebyla podána opožděně.

Pro úplnost soud uvádí, že postup k odstranění pochybností nemohl být ukončen již doručením úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností, jak tvrdí žalovaný. Úřední záznam o postupu k odstranění pochybností je svojí povahou oznámením o dosavadním výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu, přičemž tímto oznámením postup k odstranění pochybností v projednávaném případě neskončil (o čemž svědčí i skutečnost, že zákonodárce tento výsledek postupu k odstranění pochybností označil pouze jako „dosavadní“). Z ust. § 90 odst. 3 daňového řádu je zřejmé, že v takovýchto případech postup k odstranění pochybností končí buď zahájením daňové kontroly, anebo rozhodnutím o stanovení daně. V projednávaném případě postup k odstranění pochybností skončil vydáním rozhodnutí o stanovení daně, tedy vydáním platebního výměru.

S ohledem na výše uvedený závěr o včasnosti žaloby se městský soud zabýval věcným posouzením této žaloby.

Obecně lze říci, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej však správce daně užívá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu; tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. V novém daňovém řádu byl institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytýkácího řízení (viz § 43 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), které postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností, a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkácího řízení. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou a správce daně ho využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Ans 10/2012-52, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že 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 a že pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola, která umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně. Vždy je nutné zkoumat konkrétní okolnosti v každé věci.

V projednávaném případě není mezi účastníky řízení sporu v tom, že proti platebnímu výměru ze dne 20. 5. 2016 č.j. 4259790/16/2003-52521-105891, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za období května 2013 a který pro něho znamenal neuznání (zamítnutí) tvrzeného nároku na nadměrný odpočet, nepodal žalobce odvolání, přestože o této procesní možnosti či obraně ho správce daně řádně poučil. Znamená to, že žalobce akceptoval hmotně právní stránku věci tak, jak ji rozhodl správce daně. Z toho vyplývá, že žalobcův základní argument pro dodatečné určení postupu za nezákonný zásah, který měl spočívat v tvrzené ekonomické nejistotě a – jak žalobce výslovně uvedl až v replice – v údajném *zadržování finančních prostředků žalobce*, se logicky ukázal jako lichý a z logiky věci protismyslný. Nebyl to stát, který zadržoval žalobcovy finanční prostředky, když výsledek daňového procesu pozdějším vydáním platebního výměru znamenal naopak pro žalobce faktické „odložení“ daňové povinnosti.

Mezi účastníky je rovněž nesporné, že postup k odstranění pochybností trval téměř tři roky. Avšak ke zhodnocení, zda byl postup žalovaného v projednávané věci nezákonný, je podle městského soudu klíčové posouzení, zda byl žalobce postupem žalovaného nějakým způsobem zkrácen na svých právech, neboť postup k odstranění pochybností nečiní nezákonným samotná délka jeho trvání, nýbrž až skutečnost, že tímto postupem bylo zasaženo do práv daňového subjektu, v jehož záležitosti byl postup veden, resp. že daňový subjekt byl přímo zkrácen na svých právech.

Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně neprováděl rozsáhlé dokazování, pouze činil několik málo úkonů, které však s ohledem na mezinárodní charakter případu byly časově náročné. Městský soud nemohl opomenout, že žalobce měl v průběhu celého postupu k odstranění pochybností možnost do průběhu tohoto postupu fakticky zasáhnout. Zároveň žalobce byl seznámen s podklady pro vydání rozhodnutí i s předběžným závěrem žalovaného stran výsledku předmětného postupu (připisem ze dne 11. 4. 2016, kterým byl žalobci zaslán úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností). Ze správního spisu je také zřejmé, že v průběhu celého postupu k odstranění pochybností žalobce žádným způsobem nedal najevo jakýkoli nesouhlas s postupem žalovaného v tom smyslu, že postup k odstranění pochybností je veden nezákonně (např. tím, že by podal stížnost dle § 261 daňového řádu; výjimku tvoří stížnost ze dne 19. 9. 2013, která však směřovala výhradně proti důvodnosti výzvy k odstranění pochybností). Zároveň žalobce nenapadl výsledek postupu k odstranění pochybností vedoucí k vydání platebního výměru, ačkoli byl o možném opravném prostředku poučen.

Soud dospěl k závěru, že ačkoli postup k odstranění pochybností byl v projednávaném případě veden nestandardně dlouho, jak koneckonců výslovně uznal i žalovaný správní orgán, nebyl nezákonný, neboť délka tohoto postupu byla ospravedlněna charakterem tohoto případu. Zároveň žalovaný neprováděl žádné rozsáhlé dokazování, jak tvrdí žalobce. Nelze nevidět, že vyhovění návrhu žalobce by s ohledem na všechny okolnosti případu nebylo spravedlivé, jestliže žalobce v konečném důsledku nebyl zkrácen na svých právech a jestliže se proti tvrzené délce postupu správce daně v průběhu doby nijak účinně nebránil.

Zároveň žalobce neshledal důvody pro podání opravných prostředků proti platebnímu výměru, tedy žalobce fakticky projevil svůj souhlas s výsledkem celého postupu k odstranění pochybností a právního závěru učiněného správcem daně. Za takovýchto okolností motivací žaloby zjevně není dosažení formálního deklarování postupu správce daně jako nezákonného.

S ohledem na výše uvedené městský soud zamítl žalobu podle ust. § 87 odst. 3 s.ř.s. jako nedůvodnou

Z věcného posouzení žaloby vyplývá i druhý výrok rozsudku týkající se náhrady nákladů řízení. Výrok je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovaná strana nepožadovala náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

V Praze dne 30. prosince 2016

JUDr. Jan Ryba
předseda senátu