



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **Bohemia LYNX spol. s r.o.**, IČO: 41188161, se sídlem U Zvonařky 1423/7, Praha 2, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

t a k t o :

- I. Určuje se, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 16.9.2013, č.j. 4715946/13/2003-24902-110225 byl nezákonným zásahem.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 16.224,50 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Ing. Zdeňka Urbana, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 27.5.2015 domáhal, aby soud určil, že zásah žalovaného spočívající v zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období červenec 2013 byl nezákonný.

V žalobě uvedl, že dne 26.8.2013 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013. Žalovaný dne 16.9.2013 zaslal žalobci Výzvu k odstranění pochybností č.j. 4715946/13/2003-24902-110225 (dále jen „výzva“), v níž uvedl pochybnosti pouze obecně odkazem na oddíl C. daňového přiznání („*pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání*“), s ohledem na skutečnost, že žalobci vznikl nárok na nadměrný odpočet. Žalovaný požadoval doložit, že přijatá zdanitelná plnění byla použita v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Současně upozornil na nesoulad v daňovém přiznání a souhrnném hlášení, což sice lze za konkrétní pochybnost považovat, ale uvedená skutečnost předmětem celého řízení není, ani nebyla.

V rámci zásady součinnosti žalobce žalovanému vyhověl a dne 2.10.2013 se uskutečnilo místní šetření, kde žalobce předložil doklady k předmětnému zdaňovacímu období. Byl sepsán protokol o místním šetření, v němž je uvedeno, jaké doklady žalovaný převzal a dále že nadměrný odpočet vznikl především dodáním zboží do Itálie a uplatněním DPH z faktur na rekonstrukci restaurace; výše uvedené doklady budou předmětem dalšího šetření a žalobce do 31.10.2013 doloží způsob dopravy ze Švýcarska a Slovenska a do Itálie a též úhradu faktur č. 61F7 - 9 a č. 41F6 - 9. K protokolu o místním šetření žalobce uvedl, že jeho jednotlivé části na sebe logicky nenavazují a nemají charakter záznamu jednání. To, co má žalobce údajně doložit, je součástí poznámek žalovaného, tedy zcela bez relevance, uvedené lze chápat jako doporučení žalobci, co má prokazovat, tj. jako pochybnost žalovaného, který ale po realizaci místního šetření měl již jednoznačně uvést, proč dopravu zboží považuje za neprokázanou, kterou konkrétní dopravu má na mysli a proč. Požadavek na další prokazování v rámci postupu k odstranění pochybností bez sdělení konkrétních pochybností je zjevně nezákonný a nemůže být akceptován ve fázi po místním šetření, kdy žalobce předložil veškeré požadované písemnosti a žalovaný si předmětné písemnosti neponechal, ani nepořídil jejich kopie a podle žalobce je proto zřejmé, že pochybnosti dále nepřetrvávaly. Pokud žalovaný postupoval jinak, je průběh místního šetření ze dne 2.10.2013 sepsán nepravdivě. Ač žalobce postupoval maximálně dle zásady součinnosti, žalovaný nedodržel zásadu přiměřenosti a hospodárnosti. Protokol o místním šetření tak podle žalobce dokládá nezákonné zahájení postupu k odstranění pochybností a jeho pokračování po místním šetření přes neexistenci konkrétních pochybností. Žalovaný v průběhu celého řízení uváděl, že zahájil postup k odstranění pochybností, avšak předmětným protokolem bylo zahájeno místní šetření dle § 80 až § 84 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dle § 90 odst. 1 daňového řádu ale správce daně sepisuje protokol o průběhu postupu k odstranění pochybností. Z výše uvedeného tedy podle žalobce vyplývá, že nejednalo o postup k odstranění pochybností, ale o shromažďování informací v rámci místního šetření, které by sice mohlo být součástí postupu k odstranění pochybností, pokud by ale tento postup byl řádně zahájen, případně pokud by v průběhu místního šetření bylo nezákonné zahájení nahrazeno dodatečným uvedením konkrétních pochybností.

Dne 29.10.2013 zaslal žalobce žalovanému doklady požadované v protokolu ze dne 2.10.2013. Z obsahu spisu však není zřejmé, zda tato předaná dokumentace byla ve spisu zaznamenána. Žalovaný podle žalobce vede spis zcela nepřezkoumatelným způsobem, soupis písemnosti nenavazuje ani na korespondenci mezi žalobcem a žalovaným.

Dne 18.4.2014 zaslal žalovaný žalobci výzvu k prokázání skutečností č.j. 2705420/14/2003-05402-100518, ve které požadoval prokázat přijetí ve výzvě vyjmenovaných plnění, jejich rozsah a předmět, sdělení, kde se nachází dovezené a dosud neprodané zboží, v případě vyjmenovaných faktur prokázat dodání zboží do jiného

členského státu osobě registrované dle § 13 odst. 2 zákona o DPH a splnění podmínek osvobození dle § 64 zákona o DPH, a dále předložení skladové evidence na mobilní telefony. Žalovaný tak pokračoval v nezákonně započatém postupu k odstranění pochybností aniž by jakýmkoli způsobem konkretizoval své pochybnosti a jejich důvod. Žalovaný podle žalobce konkrétní pochybnosti neměl a pokud chtěl provádět rozsáhlé prokazování měl využít jiného daňového institutu. Na tuto výzvu přes její nezákonnost žalobce reagoval dne 4.7.2014, kdy žalovanému sdělil, že požadované skutečnosti již byly zdokladovány při předchozím jednání. K otázce skladové evidence uvedl, že vedl pouze inventarizace. Dále uvedl, že rozdíl mezi počtem nakoupených a prodaných kusů zboží je dán tím, že ne vždy byl nákup a prodej uskutečněn ve stejném zdaňovacím období a přiložil notářsky ověřený opis Přísežného prohlášení obchodního partnera PASE GIOVANNI DI PASE, G. E C.S.N.C. stvrzující existenci obchodních vztahů s žalobcem. Navrhl, aby žalovaný provedl místní šetření v místě provozovny, které se týká předmětný nárokováný odpočet daně, aby se přesvědčil, že tato provozovna je skutečně využívána k ekonomické činnosti. Touto žalobcovou reakcí veškerá komunikace ze strany žalovaného vůči žalobci skončila.

Podle žalobce žalovaný po zahájení postupu k odstranění pochybností vyvíjel minimální činnost (dožádání k odběratelům, dodavatelům a jedno místní šetření), která trvala pouze v období od 16.9.2013 (vydání výzvy) do 18.4.2014. Z vydaných výzev i protokolů vyplývá jediná pochybnost sdělená v průběhu celého postupu k odstranění pochybností, a to nesoulad mezi daňovým přiznáním a souhrnným hlášením, kterou se ale žalovaný již dále nezabýval. Na první pohled je ostatně zřejmé, že zmiňovaný nesoulad byl způsoben pouhou přesmyčkou posledních dvou číslic (v přiznání na ř. 20 Dodání do jiného členského státu je uvedena částka ve výši 8.770.672,- Kč a v souhrnném hlášení částka ve výši 8.770.627,- Kč, což ve svém důsledku činí rozdíl 45,- Kč).

V první polovině října 2013 zaslal žalovaný dožádání na dodavatele a odběratele, odpovědi obdržel v průběhu listopadu 2013 až května 2014. Další činnost již nevyvíjel. Dne 11.9.2014 žalobce nahlédl do správního spisu, v němž byla poslední písemností žalobcova reakce na výzvu ze dne 4.7.2014. Dne 18.2.2015 žalobce opět nahlédl do správního spisu, ve kterém byl jako poslední písemnost protokol o nahlížení žalobce do spisu ze dne 11.9.2014. Žalobce proto dne 24.2.2015 zaslal podnět na nečinnost správce daně, který byl vyřízen jako nedůvodný (Vyrozumění o odložení podnětu na ochranu před nečinností č.j. 9215/15/5200-20443-701848 ze dne 25.3.2015).

Dále žalobce uvedl, že dne 12. 3. 2015 obdržel Seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností, v němž správce daně zrekapituloval dožádání prováděná od března 2013 do dubna 2014. V daném případě se jedná o zdaňovací období červenec 2013, žalobce proto nechápe, jak je možné, že mezinárodní dožádání týkající se italského odběratele společnosti PASE GIOVANNI DI PASE, G. E C.S.N.C. žalovaný vypracoval již dne 4.3.2013, tj. více jak 5 měsíců před podáním daňového přiznání k předmětnému zdaňovacímu období; nadto uvedená písemnost ani není uvedena v soupisu písemností. Dále žalobce zmínil nesrovnalosti, které shledal v odpovědích na dožádání. Konstatoval, že žalovaný zaslal doplnění mezinárodního dožádání ohledně spolupráce s italským odběratelem až dne 6.3.2015 a dne 5.3.2015 zaslal urgenci mezinárodního dožádání ohledně dodavatele, spol. ROTOM EX s.r.s. Dovodil, že z uvedeného tak vyplývají průtahy v daňovém řízení. Konstatoval, že postup dle § 89 a násl. daňového řádu má sloužit k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově náročnému dokazování, při využití postupu dle § 89 daňového řádu je ale třeba klást důraz i na rychlost a jednoduchost řízení. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Ans

10/2012-52 ze dne 10.10.2012 je soudní ochranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 s.ř.s. Namítl, že je zkrácen ve svých právech, neboť nadměrný odpočet za červenec 2013 je mu stále nezákonně zadržován. Nezákonnost postupu žalovaného žalobce shledává v uvedených důvodech.

Především namítl, že výzva (ze dne 16.9.2013 k odstranění pochybností) je nezákonná, protože žalovaný uvedl pouze obecné pochybnosti a co požaduje předložit; jedinou výtkou -nesouladem mezi daňovým přiznáním a souhrnným hlášením za předmětné zdaňovací období, se žalovaný v průběhu postupu k odstranění pochybností vůbec nezabýval. Žalobce odkázal na znění § 89 daňového řádu a judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.7.2008, č.j. 9Afs 110/2007-102), dle které je výzva, která postrádá konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a která pouze odkazuje na údaje v některém řádku, nezákonná. Jelikož předmětná výzva postrádá, kromě výše uvedené nesrovnalosti, která ale vůbec nebyla řešena, sdělení konkrétních pochybností, postup k odstranění pochybností za předmětné zdaňovací období nebyl zahájen zákonným způsobem. Současně podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8.12.2015, č.j. 2Afs 29/2005-104: „*od daňového subjektu nemůže být spravedlivě požadováno, aby se sám dovítí, jaké pochybnosti může správce daně mít a jak mají být odstraněny*“. K požadavku vymezení konkrétních pochybností se vyjádřil Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 14.8.2008, č.j. 9Afs 110/2007-113, podle něhož je „*[z] tohoto důvodu [výzva obsahuje totiž pouze odkazy na řádky podaného daňového přiznání a zcela obecnou povinnost k předložení záznamní povinnosti a všech dokladů relevantních pro příslušné řádky] nutno vyslovit, že předmětná výzva, kterou bylo zahájeno vytykácí řízení, je nezákonná, čímž způsobuje nezákonnost celého následujícího vytykácího řízení, neboť kde není začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh*“. Rozsudky Nejvyššího správního soudu se sice vztahují k vytykácímu řízení podle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), jsou však aplikovatelné i na současný postup k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 daňového řádu, jak uvedl NSS např. v usnesení rozšířeného senátu 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8.7.2008. Nezbytnou podmínkou pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 daňového řádu je „*existence pochybností, jež je opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli ... správce daně. Jen tak je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda ... správce daně pochybnost měl, anebo zda ji neměl*“. Nejvyšší správní soud dále uvádí, že předmět řízení je vymezen právě pochybnostmi správce daně a jen v tomto rámci je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení, přičemž je povinností správce daně, aby dostatečně konkrétním, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem své pochybnosti daňovému subjektu sdělil. Pokud správce daně uvede jen obecné pochybnosti a požaduje po daňovém subjektu předložení konkrétních dokladů, jedná se o nezákonný postup správce daně a neoprávněně zadržuje nadměrný odpočet daňového subjektu. Ve výzvě žalovaný uvedl, že mu „*vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C, neboť správci daně vznikly pochybnosti o výši nárokovaného nadměrného odpočtu*“, je tedy zřejmé, že žalovaný neměl „*důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody*“. Žalovaný naopak uvedl pouze skutečnosti, které jsou zřejmé (jsou podstatou daňového přiznání) ze samotného daňového přiznání, resp. pochybnost o samotném principu DPH, neboť právě přiznání k DPH je projevem použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomických potřeb daňového subjektu. K pochybnostem žalovaného o využití přijatých zdanitelných plnění

k uskutečnění ekonomické činnosti žalobce uvedl, že mu není zřejmé, jakým způsobem má prokázat jeden ze základních předpokladů institutu přiznání k DPH. Podle žalobce měl žalovaný bez zbytečného odkladu žalobci vrátit nadměrný odpočet (maximálně s rozdílem 45,- Kč), namísto toho ale pokračuje a účelově prodlužuje nezákonný postup k odstranění pochybností. Vzhledem k tomu, že nedošlo k zákonnému zahájení tohoto postupu, není zákonný ani jeho další průběh.

Podle žalobce je již ze samotného požadavku na předložení celé evidence podle ustanovení § 100 zákona o DPH a nikoli pouze její konkrétní části, zřejmé, že žalovaný neměl v úmyslu řešit nesoulad mezi daňovým přiznáním a souhrnným hlášením (konkrétně 45,- Kč). Daňový subjekt má právo, nikoli povinnost odstranit případné pochybnosti správce daně a volba případných důkazních prostředků je ponechána zcela na jeho rozhodnutí. Správce daně není v rámci postupu k odstranění pochybností oprávněn uvádět, co požaduje předložit, aby jeho pochybnosti byly odstraněny. Takovýto postup správce daně není v ustanovení § 89 daňového řádu uveden, což je i logické, protože tento institut má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností, konkrétně vyjádřených, nikoli k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, je tedy kladen důraz na rychlost a jednoduchost řízení. V souladu s Listinou základních práv a svobod je v právním státě možno státní moc uplatňovat pouze v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Líbověle při výkonu veřejné moci je zcela vyloučena a oprávnění mohou být vykonávána pouze za podmínek a způsobem, jenž odpovídá smyslu a účelu zákona.

Žalobce zopakoval, že žalovaný dne 16.9.2013 vydal výzvu k odstranění pochybností, jedinou v ní obsaženou konkrétní pochybností se ale nezabýval. Veškerá jednání, která probíhala, ať již zahájení postupu k odstranění pochybností, navazující jednání či nahlížení do spisu, považoval žalovaný za místní šetření. Činil úkony pouze od listopadu 2013 do dubna 2014 (dožádání v období po vydání výzvy a vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 18.4.2014), které se ale netýkaly ve výzvě uvedených pochybností. Z daňového spisu vyplývá, že žalovaný od 18.4.2014 až do doby podání podnětu na nečinnost ze dne 23.2.2015 žádný úkon neučinil. Jedinou pochybností uvedenou ve výzvě, je skutečnost vyplývající ze zřejmého přepisu dvou čísel, jde pouze o chybu v psaní a počtech, která byla nadto žalovanému řádně vysvětlena. Jiné pochybnosti žalovaný neměl, což vyplývá z jeho dalšího postupu, kdy žádné pochybnosti, včetně zmíněného omylu v psaní, neřešil. Žalobce žalovanému předložil dostatek důkazů dokládajících tvrzení ohledně jeho činnosti a poskytl maximum součinnosti, ale žalovaný nevzal navržené a předložené důkazy v průběhu řízení v potaz, tyto nehodnotil a zůstal svévolně nečinný. Nejenže nevyužil postup k odstranění pochybností k jeho účelu, ale celé řízení mařil svým přístupem k vedení spisu, jenž je veden zmatečně a neúplně. Zároveň účelově prodlužoval postup k odstranění pochybností nedůvodnými úkony, které nadto učinil až poté, co byla žalobcem žalovanému vytknuta jeho prokazatelná nečinnost.

Žalobce navrhl, aby soud určil, že zásah žalovaného spočívající v zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období červenec 2013 byl nezákonný.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě podrobně zrekapituloval daňové řízení ohledně DPH za červenec 2013. S tvrzením, že předmětný postup k odstranění pochybností je nezákonným zásahem, žalovaný nesouhlasil. Podle žalovaného výzva k odstranění pochybností za zdaňovací období červenec 2013 dostala obsahovým požadavkům, jak je vymezil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8.7.2008, č.j. 9Afs 110/2007-102. V tomto judikátu kromě požadavku na konkrétnost výzev ve vytýkacím řízení bylo také

uvedeno, že ne každá formální vada vydané výzvy má za následek nezákonně zahájené vytýkáací řízení. Byl zdůrazněn požadavek vzájemné součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem s tím, že výzva k odstranění pochybností správce daně má umožnit daňovému subjektu, aby na ni mohl reagovat. V předmětné výzvě k odstranění pochybností žalovaný uvedl: „*Po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 26.8.2013 za červenec 2013 vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť vznikly pochybnosti o výši nárokováného nadměrného odpočtu. Je třeba doložit, že přijatá zdanitelná plnění používáte pro uskutečnění své ekonomické činnosti dle ust. § 72 zákona o DPH. Dále daňové přiznání a souhrnné hlášení vykazují neshody při uvedení uskutečněných zdanitelných plnění*“. Shora citované usnesení č.j. 9Afs 110/2007-102 uvedlo, že „*ve výzvě správce daně podle § 43 zákona o správě dani a poplatků musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá*“. Podle žalovaného je v konkrétní věci třeba nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Podle žalovaného je nepřipustně formální přístup žalobce, který k prohlášení nezákonnosti výzvy využívá pouze to, že správcem daně nebyly popsány v maximální možné míře konkrétní pochybnosti, aniž by zohledňoval, zda a jak následně sám reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjel postup k odstranění pochybností (v tomto případě žalobce reagoval na výzvu a požadované doklady předložil). Žalobce rovněž popírá právo důkazního břemene, které mu ukládá ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, když se domnívá, že právo volby důkazních prostředků je na jeho straně. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz judikát sp.zn. 8Af 38/2011 ze dne 23.2.2012 – pozn. soudu: správě má být sp.zn. 8Afs 38/2011) je podle žalovaného třeba přihlídnout k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Výzva naznačovala jisté pochybnosti o uplatněném nadměrném odpočtu za dané zdaňovací období a i pokud by obsahovala jisté pochybení ve své textaci, nedosáhlo intenzity představující důvod pro vyslovení nezákonnosti výzvy a na ní navazujícího postupu k odstranění pochybností. Žalovaný zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.1.2007, sp.zn. 1Afs 155/2005-70, dle něhož vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.8.2015, sp.zn. 2Afs 29/2005-104, pak upřesňuje „*....., že od daňového subjektu nemůže být spravedlivě požadováno, aby se sám dovítí, jaké pochybnosti může správce daně vlastně mít a jak mají být odstraněny*...“. K tomu žalovaný uvedl, že tento judikát ale dopadá na jinou právní kauzu, jeho podstatou je řešení osvobození od DPH při vývozu zboží do zahraničí. Žalovaný konstatoval, že není porušením zásady rovnosti to, že se správce daně rozhodne u některých daňových subjektů provést postup k odstranění pochybností a u jiných nikoli. Neexistuje subjektivní právo daňového subjektu, aby jej správce daně nezatěžoval zahajováním postupu k odstranění pochybností. Okolnosti každého daňového subjektu a každého daňového plnění jsou z podstaty věci jedinečné a nelze paušálně shledávat porušení práv pouze v tom, že v některých případech správce daně k tomuto kroku přistoupí a v některých nikoli. Je irelevantní námitka porušení Listiny základních práv a svobod, postup žalovaného se odvíjí v rámci zákona.

Dále žalovaný uvedl, že při nahlížení do spisu dne 18.2.2015 bylo žalobci umožněno nahlédnout do všech písemností a neexistoval žádný doklad, který by žalovaný vedl ve vyhledávací části spisu. Vyhledávací část spisu není vedena, což svědčí o tom, že žalovaný maximálně spolupracuje s žalobcem, kterému je umožněno kontrolovat způsob hodnocení a provádění dokazování. Výzva k odstranění pochybností byla vydána do třiceti dnů od podání daňového přiznání, takže i v tomto případě žalovaný postupoval v rámci zákona. Ze soupisu jednotlivých úkonů vyplývá, že žalovaný vlastní vyhledávací činností činil kroky k odstranění pochybností a jelikož se mu dosud nepodařilo pochybnosti odstranit, byla za předmětné zdaňovací období zahájena daňová kontrola. Žalovaný nevede nezákonné řízení, výzva k odstranění pochybností byla vydána v rámci zákonných ustanovení daňového řádu, postup k odstranění pochybností žalovaný nevedl nepřiměřeně dlouho - do účinnosti novely daňového řádu účinné od 1.1.2015 nebyla stanovena lhůta pro trvání postupu k odstranění pochybností v případě, že povede k vyměření nadměrného odpočtu. Zde žalovaný odkázal na pokyn Ministerstva financí č. 4 o stanovení lhůt při správě daní. Dále uvedl, že je povinen zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Nelze po něm tedy požadovat bezodkladné vydání rozhodnutí, není-li dostatečně prověřen stav věci, o které má být rozhodnuto. Ze spisového materiálu je zřejmé, že k odstranění pochybností žalovaného nedošlo a dne 8.4.2015 byla zahájena daňová kontrola. S touto skutečností byl žalobce seznámen a byl seznámen i se zjištěními žalovaného. Žalovaný si je vědom toho, že po určitý časový úsek nebyly prováděny jiné úkony, než čekání na odpověď na mezinárodní dožádání, toto soustředění důkazního materiálu ale nebylo bezpředmětné a nedůvodné, v případě zásahové žaloby ostatně je irelevantní prodlení s jednotlivými úkony, protože do posouzení zákonnosti zásahové žaloby nepřísluší hodnocení časových hledisek při provádění jednotlivých úkonů žalovaného. Žalovaný neporušil zásadu přiměřenosti a hospodárnosti daňového řízení. K zmiňovanému dožádání ze dne 4.3.2013 do Itálie na společnost GIOVANNI DI PASE uvedl, že se jedná o chybu v psaní v protokolu při uvedení data dožádání pro italského partnera, k internímu č.j. 5176659/13 žalovaného je nutno připojit dožádání č.j. 5211198/13 s datem odchodu formuláře SCAC z ČR ke dni 14.10.2013, z čehož je zřejmé, že odchozí žádost má přidělené vlastní č.j. oproti internímu požadavku. Doplnění dožádání bylo žalovaným po italské straně vyžádáno pod č.j. 1532940/15 ze dne 6.3.2015. Žalovaný se nedomnívá, že by porušil některou ze základních zásad definovaných v daňovém řádu. Zahájením postupu k odstranění pochybností nebyl žalobce nijak zkrácen na svých právech a není tak splněna podmínka ustanovení § 82 s.r.s. Postup k odstranění pochybností ani nebyl prováděn mimo právní rámec a nebyl nezákonný.

Ze správního spisu předloženého žalovaným soud zjistil tyto podstatné skutečnosti:

Dne 26.8.2013 podal žalobce daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 a vykázal nadměrný odpočet 731.247,- Kč. Žalovaný výzvou k odstranění pochybností ze dne 16.9.2013, č.j. 4715946/13/2003-24902-110225, zahájil u žalobce postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 7/2013. Ve výzvě uvedl, že po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2013, podaného dne 26.8.2013, vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť správci daně vznikly pochybnosti o výši nárokováného nadměrného odpočtu. Je třeba doložit, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce dle § 72 zákona o DPH. Správce daně dále upozornil, že daňové přiznání a souhrnné hlášení vykazují neshody, jelikož uskutečněná plnění dodání zboží/služeb v daném období uvedená

v daňovém přiznání nesouhlasí s plněním uvedeným v souhrnném hlášení. Vyzval žalobce k odstranění pochybností a předložení evidence podle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

Dne 2.10.2013 a 6.11.2013 žalovaný provedl místní šetření, o čemž byly vyhotoveny protokoly č.j. 5082036/13/2003-05402-100518 a č.j. 5570038/13/2003-05402- 100518. Předmětem místního šetření bylo ověření dokladů a evidence pro daňové účely a projednání postupu k odstranění pochybností na DPH za červenec 2013. Z obsahu protokolu ze dne 2.10.2013 vyplývá, že žalobce předložil v protokolu vyjmenované doklady a byl vyzván k doložení způsobu dopravy zboží ze Švýcarska a Slovenska a do Itálie a k doložení úhrady vyjmenovaných faktur. Z obsahu protokolu ze dne 6.11.2013 vyplývá, že žalobce předložil v protokolu uvedené doklady a podal vyjádření ohledně dopravy zboží.

Dne 10.10.2013 žalovaný vypracoval mezinárodní dožádání na Slovensko č.j. 5176480/13/2003-05402-100518 k ověření faktury č. 130100029 dodavatele ROTOM EX s.r.o. týkající se pořízení mobilních telefonů Apple iPhone 5 16 GB a dále mezinárodní dožádání do Itálie č.j. 5176659/13/2003-05402-100518 k ověření vydaných faktur č. 110720131, č. 260620131 a č. 60620131 pro odběratele PASE GIOVANNI DI PASE G.E C.S.N.C.

Dne 11.10.2013 žalovaný vyhotovil dožádání pro FÚ pro Pardubický kraj č.j. 5202255/13/2003-05402-100518 k ověření přijatých faktur č. 13FV/018 a č. 13FV/019 dodavatele Atelier - S, a.s. a dožádání pro FÚ pro Královéhradecký kraj č.j. 5201463/13/2003-05402-100518 k ověření faktury č. 20130043 dodavatele ORIENTED s.r.o.

Dne 12.11.2013 žalovaný obdržel odpověď dožádaného správce daně ohledně společnosti Atelier-S, a.s., dle níž bylo provedeno místní šetření a bylo zjištěno, že doklady, které byly předmětem dožádání, společnost vystavila za dodání nábytku a vybavení restaurace, předložené faktury má společnost uvedeny ve své evidenci a došlo k uskutečnění plnění. U zdanitelného plnění, které bylo předmětem fakturace uvedené na dokladu č. 13FV/018 byl použit režim přenesení daňové povinnosti, neboť se jednalo o dodávku vybavení interiéru (nábytkových prvků), které bylo pevně spojeno s nemovitostí (obložení stěn), u zdanitelného plnění uvedeného na dokladu 13FV/019 byla použita základní sazba daně, neboť se jednalo o dodávku volně stojícího nábytku (stoly, lavice, barový pult). Úhrady jednotlivých dokladů byly provedeny žalobcem bezhotovostně na účet společnosti Atelier-S, a.s.

Dne 5.2.2014 žalovaný obdržel odpověď dožádaného správce daně ohledně společnosti ORIENTED s.r.o., dle které společnost předmětnou fakturu zahrnula do evidence pro účely DPH. Zboží (mobilní telefony) nakoupila společnost ORIENTED s.r.o. od společnosti BEDENERAN s.r.o. Úhrada přijaté i vydané faktury proběhla převodním příkazem.

Odpověď na mezinárodní dožádání do Itálie žalovaný obdržel dne 28.3.2014. V odpovědi daňový úřad sdělil, že společnost PASE GIOVANNI DI PASE G.E C.S.N.C. neměla nikdy obchodní vztahy se žalobcem a nikdy neobdržela faktury ani dodací listy. Tato společnost se zabývá opravami autobusů, nikoliv pořizováním/dodáváním mobilních telefonů.

Dne 1.4.2014 žalobce zaslal žalovanému dotaz na aktuální stav věci, uvedl, že dne 2.10.2013 bylo v souvislosti s výzvou k odstranění pochybností ze dne 16.9.2013 zahájeno místní šetření, jehož výsledek žalobci dosud nebyl sdělen.

Dne 18.4.2014 žalovaný vydal výzvu adresovanou žalobci č.j. 2705420/14/2003-05402-100518 k prokázání skutečnosti dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, a to k prokázání přijetí vyjmenovaných zdanitelných plnění, jeho rozsahu, předmětu a použití pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce, k prokázání, kde se dosud neprodané zboží (mobilní telefony) nachází, v případě vyjmenovaných faktur k prokázání, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě dle ustanovení § 13 odst. 2 zákona o DPH a zda byly splněny podmínky osvobození dle ustanovení § 64 zákona o DPH pro odběratele PASE GIOVANNI DI PASE G.E C.S.N.C., a dále k předložení skladové evidence na mobilní telefony. V odůvodnění této výzvy žalovaný poukázal na rozdíl v hodnotě nakoupeného zboží a zboží prodaného do jiného členského státu a uvedl, že žalobce neprokázal, jak naložil se zbývajícím zbožím a správci daně tak vznikly pochybnosti, zda toto zboží nebylo prodáno v tuzemsku. Dále uvedl, že na základě informací získaných dožádáním do Itálie je zpochybněno dodání zboží italskému odběrateli, který podle dožádání nikdy neměl s žalobcem obchodní vztahy, neobdržel od něj faktury ani dodací listy a ani nikdy neobchodoval s mobilními telefony.

Dne 22.4.2014 žalovaný vydal výzvu k poskytnutí údajů č.j. 2868238/14/2003-05402-100518 adresovanou společnosti MERYLLAND s.r.o., a to k poskytnutí dokladů a informací o spolupráci s žalobcem, k předložení vyjmenovaných faktur a dokladů o původu zboží a jeho nabytí.

Dne 24.4.2014 žalovaný odeslal společnosti MOSORANER s.r.o. výzvu č.j. 2872248/14/2003-05402-100518 k poskytnutí dokladů a informací o spolupráci s žalobcem, k předložení vyjmenovaných faktur a dokladů o provedení stavebních prací. Odpověď na tuto výzvu žalovaný obdržel dne 22.5.2014, byly předloženy požadované dokumenty (faktury č. 272013001 a č. 1272013001) a sděleno, že práce probíhaly v několika etapách, finální vyfakturování proběhlo po jejich ukončení, dílčí úhrady proběhly v hotovosti.

Dne 7.7.2014 žalovaný obdržel odpověď žalobce na výzvu ze dne 18.4.2014, žalobce mimo jiné předložil notářský ověřený opis přísežného prohlášení obchodního partnera PASE GIOVANNI DI PASE G.E C.S.N.C. stvrzující existenci obchodních vztahů mezi oběma firmami, k požadované skladové evidenci uvedl, že vedl pouze inventarizaci, k rekonstrukci své provozovny, již se týká nárokový odpočet DPH, požádal žalovaného, aby se místním šetřením přesvědčil, že tato je využívána k ekonomické činnosti žalobce.

Dne 11.9.2014 žalobce nahlížel do spisu, o čemž byl vyhotoven protokol č.j. 5516781/14/2003-05401-100518. Dne 18.2.2015 žalobce nahlížel do spisu, o čemž byl vyhotoven protokol č.j. 1126583/15/2003-60561-100518.

Dne 5.3.2015 zaslal žalovaný urgenci na mezinárodní dožádání na Slovensko týkající se dodavatele ROTOM EX s.r.o. (a to s upozorněním, že „*lhůta byla již 4.3.2014!*“).

Dne 6.3.2015 žalovaný požádal o doplnění mezinárodního dožádání do Itálie, a to o ověření přísežného prohlášení PASE GIOVANNI DI PASE G.E C.S.N.C. stvrzujícího existenci obchodních vztahů s žalobcem.

Dne 6. 3. 2015 žalovaný vyhotovil seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností č.j. 1516786/15/2003-60561-100518. V něm popsal průběh postupu k odstranění pochybností a dále zejména uvedl, že má nadále pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění a o oprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. Předpokládá složitější dokazování a žádá žalobce, aby se dostavil dne 8.4.2015 k zahájení daňové kontroly za předmětné zdaňovací období 7/2013, a to v rozsahu celkového prověření.

Do spisu je dále založen protokol ze dne 8.4.2015, č.j. 2559330/15/2003-60561-100518, jímž žalovaný ukončil postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností č.j. 4715946/13/2003-24902-110225, doručenou dne 18.9.2013, a zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 7/2013 v rozsahu celkového prověření a správného zjištění a stanovení daně.

Při ústním jednání před soudem zástupce žalobce trval na podané žalobě. Namítl, že vedení postupu k odstranění pochybností se v dané věci vymykalo limitům stanoveným zákonem, postup k odstranění pochybností trval cca jeden a půl roku. V době od místního šetření v roce 2013 žalovaný až v dubnu 2014 vydal výzvu k prokázání skutečností a poté téměř rok vyčkával, a to až do doby, kdy žalobce podal podnět na nečinnost. Podstatná část postupu k odstranění pochybností probíhala bez účasti žalobce, správce daně sám prováděl časově náročné dokazování, včetně dožádání, a to i mezinárodního. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Aps 20/2013-61, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zákon nedává správci daně na výběr, jaký institut správy daní zvolí a jak dlouho v něm bude pokračovat. Namítl, že bylo porušeno právo žalobce na to, aby správce daně využil postup k odstranění pochybností jen způsobem stanoveným zákonem. Žádal, aby soud žalobě vyhověl a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení, jejichž výši vyčíslí ve lhůtě 3 dnů.

Zástupkyně žalovaného odkázala na vyjádření žalovaného k žalobě. K dotazu soudu uvedla, že výzva k odstranění pochybností ze dne 16.9.2013 byla žalobci doručena dne 18.9.2013, což zástupce žalobce u jednání potvrdil. Žádala zamítnutí žaloby jako nedůvodné s tím, že náklady řízení žalovanému nevznikly.

Soud vycházel z těchto podstatných skutečností:

Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „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 toho, že zásah byl nezákonný.*

Podle § 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 § 84 odst. 2 s.ř.s. *zmeškání lhůty nelze prominout.*

Podle § 85 s.ř.s. *žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.*

Podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *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 § 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 § 90 odst. 2 daňového řádu *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 § 90 odst. 3 daňového řádu *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.*

Žalobce petitem žaloby žádal, aby soud určil, že zásah žalovaného spočívající v zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období červenec 2013 byl nezákonný. Žalobce se tedy domáhal pouze deklaratorního určení nezákonnosti zásahu. Namítal jednak nezákonnost *zahájení* postupu k odstranění pochybností z důvodu nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 16.9.2013, č.j. 4715946/13/2003-24902-110225, která podle žalobce obsahovala pochybnosti pouze obecně odkazem na oddíl C. daňového přiznání, jednak nezákonnost samotného *vedení* postupu k odstranění pochybností, neboť žalovaný byl v rámci postupu k odstranění pochybností nečinný, postup účelově prodlužoval, řízení mařil zmatečným a neúplným vedením spisu a ani v průběhu postupu žalobci nesdělil konkrétní pochybnosti; zároveň žalobce namítl, že pokud žalovaný chtěl provádět rozsáhlé dokazování, měl využít jiného institutu v rámci správy daní, a to daňové kontroly, neboť v rámci postupu k odstranění pochybností nelze přistoupit na bezbřehé dokazování, zvláště nejsou-li zřejmé konkrétní pochybnosti a důvody těchto pochybností.

Soud se v první řadě zabýval splněním podmínek řízení. K tomu podotýká, že žalobce sice nevyčerpal prostředky nápravy uvnitř veřejné správy (§ 261 daňového řádu), jelikož se však domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, je žaloba s ohledem na § 85 s.ř.s., věta za středníkem, přípustná.

Soud se dále zabýval včasností podané žaloby. Dle § 84 odst. 1 činí subjektivní lhůta k podání žaloby dva měsíce ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dověděl. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14.8.2014, č.j. 10 Afs 28/2014-51 uvedl: *„rozhodující pro běh lhůty i pro žalobní posouzení je, jak stěžovatelka v žalobě popíše nezákonnost zásahu. V závislosti na tvrzení podaná v žalobě se následně určí, k jakému časovému bodu lze tvrzenou nezákonnost ukotvit. ... stěžovatelka napadá postup žalovaného ze dvou různých důvodů: jednak z důvodu nezákonného zahájení postupu, jednak z důvodu nezákonných průtahů. Včasnost žaloby je nutno posuzovat zvlášť ve vztahu k oběma důvodům.*

Není totiž dost dobře myslitelné, že žaloba vztahující se k určitému úkonu v rámci řízení, který má být nezákonným zásahem, se po uplynutí dvouměsíční lhůty stane opožděnou, jen aby se opět stala včasnou i ve vztahu k těmto starším úkonům jen proto, že posléze se v rámci téhož řízení objeví nové důvody jeho protizákonnosti...“. Dle právní věty výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu „*napadá-li žalobce nezákonnost zásahu majícího původ v navzájem souvisejících skutkových dějích, je třeba včasnost zásahové žaloby posuzovat zvlášť ve vztahu ke každému ze samostatně uplatněných důvodů (§ 84 odst. 1 s. ř. s.)“.*

Městský soud tedy posuzoval včasnost žaloby ve vztahu k jednotlivým důvodům žaloby samostatně.

Soud nejprve posoudil včasnost žaloby v části tvrdící zásah v podobě nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností nezákonnou výzvou ze dne 16.9.2013. Lhůty k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nesprávném *zahájení* postupu k odstranění pochybností plynou ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení dozvěděl, resp. kdy nabyl vědomost o bezúspěšném vyřízení jiného právního prostředku ochrany či nápravy uplatněného uvnitř veřejné správy. Žalobce namítal nezákonnost zahájení postupu k odstranění pochybností z důvodu nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 16.9.2013, proti které však nepodal stížnost dle § 261 daňového řádu, tj. neuplatnil prostředky nápravy uvnitř veřejné správy. Uvedená výzva byla žalobci doručena dne 18.9.2013, dvouměsíční subjektivní lhůta k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností tedy uplynula dne 18.11.2013. Žaloba, kterou žalobce ke zdejšímu soudu podal dne 27.5.2015, proto byla v části, v níž žalobce brojil proti postupu k odstranění pochybností z důvodu jeho nezákonného zahájení, opožděná. Soud proto okruh námitek uplatněných v žalobě ve vztahu k nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 16.9.2013 neposuzoval.

Žalobce dále namítal nezákonnost samotného *vedení* postupu k odstranění pochybností, již shledal v průtazích v řízení, v nečinnosti žalovaného, ve zmatečném a neúplném vedení správního spisu a v nesdělení konkrétních pochybností žalobci ani v dalším průběhu postupu k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku ze dne 14.8.2014, č.j. 10 Afs 28/2014-51 uvedl, že subjektivní (dvouměsíční) ani objektivní (dvouletá) lhůta pro podání zásahové žaloby z důvodů vztahujících se k řízení jako celku nemůže uplynout dokud tento zásah trvá. Nezákonnost postupu k odstranění pochybností spočívající v průtazích, resp. v nečinnosti žalovaného, ve zmatečném a neúplném vedení správního spisu a v nesdělení konkrétních pochybností žalobci ani v dalším průběhu řízení, je z povahy věci nezákonností vztahující se k řízení jako celku, subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby z těchto tvrzených důvodů proto začala běžet ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o ukončení postupu k odstranění pochybností. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 8.4.2015 vyplývá, že uvedeného dne byl ukončen postup k odstranění pochybností a byla zahájena daňová kontrola, žalobce, resp. jeho zástupce byl přítomen, tedy se o ukončení postupu k odstranění pochybností uvedeného dne dozvěděl. Ode dne 8.4.2015 proto běžela dvouměsíční subjektivní lhůta k podání žaloby, kterou žalobce podal dne 27.5.2015, tj. včas.

Povahou postupu k odstranění pochybností se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 25.6.2014, č.j. 1Aps 20/2013-61, v němž uvedl: „*Postup k odstranění pochybností je však 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 odpovídajícímu důkazního břemene. Legislativní rámec postupu k odstranění pochybností vytyčuje mantinely jeho vlastního použití, neboť „[z]ákonodárce 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“ (viz Lichnovský, O. - Ondříšek, R. a kol. Daňový řád, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 202 a násl.). ... legislativní koncepce postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností.“ V rozsudku ze dne 10.10.2012, č.j. 1Ans 10/2012-52 Nejvyšší správní soud uvedl: „...rozdílem oproti předešlé právní úpravě je zcela zjevně snaha o 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. Z popsaného je zřejmé, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu 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 a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“

V dané věci žalovaný postup k odstranění pochybností zahájil výzvou ze dne 16.9.2013 a ukončil zahájením daňové kontroly dne 8.4.2015, postup k odstranění pochybností byl tedy veden po dobu cca 19 měsíců. V průběhu postupu k odstranění pochybností žalovaný provedl dvě místní šetření u žalobce (dne 2.10.2013 a dne 6.11.2013). Mimo dvou tuzemských dožádání (provedených dne 11.10.2013) provedl také mezinárodní dožádání, a to na Slovensko a do Itálie (obě dne 10.10.2013). Odpovědi na dožádání v ČR žalovanému došly dne 12.11.2013 a 5.2.2014. Odpověď na mezinárodní dožádání do Itálie žalovanému došla dne 28.3.2014. Odpověď na mezinárodní dožádání na Slovensko žalovanému nepřišla vůbec, přičemž žalovaný ji urgoval až dne 5.3.2015, tj. téměř rok a půl po jejím odeslání. Dne 18.4.2014 žalovaný zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Dne 22.4.2014 a dne 24.4.2014 pak žalovaný zaslal společností MERYLLAND s.r.o. a MOSORANER s.r.o. výzvy k poskytnutí údajů, od posledně uvedené společnosti obdržel odpověď dne 22.5.2014. Na výzvu ze dne 18.4.2014 adresovanou žalobci, dostal žalovaný od žalobce odpověď dne 7.7.2014. Tato odpověď žalobce byla kromě dvou žalobcových nahlížení do správního spisu (11.9.2014 a 18.2.2015) posledním úkonem, který byl v řízení učiněn, a to až do března 2015, kdy žalovaný dne 5.3.2015 urgoval odpověď na mezinárodní dožádání na Slovensko a dne 6.3.2015 zaslal žádost o doplnění

mezinárodního dožádání do Itálie a téhož dne i vydal seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností.

Z výše uvedeného plyne, že žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností nepostupoval bez zbytečných průtahů. Úkony, které by na sebe navazovaly, činil pouze v období od 16.9.2013 (vydání výzvy k odstranění pochybností) do 24.4.2014 (zaslání výzvy k poskytnutí údajů společnosti MOSORANER s.r.o.). Od tohoto data až do 5.3.2015, resp. do 6.3.2015 (kdy urgoval odpověď na mezinárodní dožádání na Slovensko a žádal doplnění mezinárodního dožádání do Itálie) žalovaný v řízení žádný úkon neučinil. K tvrzení žalovaného, že v některé fázi řízení neprováděl úkony z důvodu čekání na odpověď na mezinárodní dožádání, soud uvádí, že nelze akceptovat, aby žalovaný čekal na odpověď na mezinárodní dožádání na Slovensko více jak rok, aniž by odpověď urgoval (žádost o mezinárodní dožádání na Slovensko byla zaslána dne 10.10.2013 a urgencye odpovědi až dne 5.3.2015). I pokud by soud vzal v úvahu skutečnost, že žalovaný po zaslání výzev v dubnu 2014 (žalobci a společností MERYLLAND s.r.o. a MOSORANER s.r.o.) čekal na odpovědi na tyto výzvy, pak minimálně od 7.7.2014, kdy žalovanému přišla odpověď žalobce na výzvu k prokázání skutečností ze dne 18.4.2014, neměl žalovaný žádný relevantní důvod, aby v řízení až do 5.3.2015 nečinil žádné úkony. Soud podotýká, že odpověď od společností MOSORANER s.r.o. na výzvu ze dne 24.4.2014 žalovaný obdržel dne 22.5.2014, od společnosti MERYLLAND s.r.o. odpověď na výzvu ze dne 22.4.2014 žalovaný neobdržel, avšak neurgoval ji.

Soud dospěl k závěru, že žalovaný se dopustil průtahů v řízení, neboť minimálně v době od 7.7.2014 do 5.3.2015 bez zjevného důvodu nečinil ve věci žádný úkon, což je v přímém rozporu s účelem postupu k odstranění pochybností, který slouží k bezprostřednímu odstranění pochybností, jednotlivé úkony tedy musí být činěny v těsné časové posloupnosti. S ohledem na průtahy v řízení postupoval žalovaný nezákonně. Žalovaný se mylí, pokud ve vyjádření k žalobě uvedl, že v případě zásahové žaloby je prodlení správce daně s jednotlivými úkony irelevantní. K tomu soud poukazuje na stávající judikaturu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS), dle níž s ohledem na to, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, nepředpokládá jako jedinou alternativu ukončení postupu k odstranění pochybností (na rozdíl od § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný, jímž je možnost zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (§ 90 odst. 3 daňového řádu), je soudní obranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností žaloba podle § 82 a násl. s.ř.s. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, nikoli žaloba nečinnostní dle § 79 a násl. s.ř.s.

Postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu slouží k rychlému a bezprostřednímu objasnění konkrétních pochybností, které ještě brání stanovit daň. Postup k odstranění pochybností se tedy nepoužije tam, kde je zapotřebí provádět náročně či rozsáhlé dokazování, k tomuto účelu slouží daňová kontrola. Správce daně se nemůže libovolně rozhodovat, zda použije postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu, stejně jako nemůže libovolně stanovit, jak dlouho bude v postupu k odstranění pochybností pokračovat. Ve chvíli, kdy správce daně zjistí, že postup k odstranění pochybností již neplní svůj účel, jímž je bezprostřední odstranění konkrétních pochybností správce daně, má tento postup ukončit a přejít do daňové kontroly. V předmětné věci postup k odstranění pochybností evidentně k bezprostřednímu odstranění pochybností nevedl. Žalovaný postup k odstranění pochybností zahájil 18.9.2013 a teprve dne 8.4.2015, aniž by byly pochybnosti

správce daně odstraněny, postup k odstranění pochybností ukončil a zahájil daňovou kontrolu. Postup žalovaného trvající téměř 19 měsíců, množství v něm učiněných úkonů, z nichž některé (mezinárodní dožádání) již svou podstatou presumovaly zvýšenou časovou a personální náročnost, a stejně tak i poměrně dlouhá doba nečinnosti žalovaného správního orgánu, se zjevně vymyká institutu postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Soud je toho názoru, že žalovaný zákonem stanovené meze tohoto institutu správy daní překročil, postup k odstranění pochybností využil způsobem, který je zaměnitelný s běžným využitím daňové kontroly, tedy porušil právo žalobce na to, aby žalobce postupem správního orgánu nebyl omezován jinak, než pouze tím způsobem, který stanoví zákon.

Protože soud ve způsobu vedení postupu k odstranění pochybností shledal výše uvedený rozpor se zákonem i s ustálenou judikaturou, vyhověl žalobě a určil podle § 87 odst. 2 s.ř.s., že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 16.9.2013, č.j. 4715946/13/2003-24902-110225, byl nezákonným zásahem.

Zbylé žalobní námitky již soud důvodnými neshledal.

Soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že žalovaný ani v průběhu postupu k odstranění pochybností žalobci nesdělil konkrétní pochybnosti. Soud je naopak toho názoru, že konkrétní pochybnosti žalovaného i důvod těchto pochybností byly žalobci sděleny ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18.4.2014, v níž žalovaný žalobci sdělil svou pochybnost o tom, zda část zboží nebyla prodána v tuzemsku, a svou pochybnost o tom, zda žalobce dodal zboží odběrateli PASE GIOVANNI DI PASE G.E C.S.N.C., a zároveň žalobci sdělil i konkrétní skutkové okolnosti, které žalovaného k těmto pochybnostem vedou.

K další žalobní námitce, a to, že žalovaný vedl správní spis zmatečně a neúplně, že jednotlivé části protokolu o místním šetření ze dne 2.10.2013, včetně požadavku na to, co má žalobce doložit, na sebe nenavazují a nemají charakter záznamu z jednání, ale poznámek žalovaného, a že ze spisu není zřejmé, zda je v něm zaznamenaná dokumentace, kterou žalobce na základě protokolu o místním šetření žalovanému dne 29.10.2013 zaslal, soud uvádí, že dokumentace zasláná žalovanému dne 29.10.2013 skutečně není do spisu založena, přičemž pravdou je i to, že části protokolu ze dne 2.10.2013 nemají charakter záznamu z jednání. Tato pochybení žalovaného při vedení spisu však sama o sobě nezpůsobují nezákonnost postupu žalovaného. Pokud žalobce na základě uvedeného dovozoval, že žalovaný žádné konkrétní pochybnosti neměl či že žádné pochybnosti nadále nepřetrvávaly, pak soud je toho názoru, že takové závěry z uvedených pochybení při vedení správního spisu vyvodit nelze.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Úspěšnému žalobci soud přiznal náhradu nákladů řízení, které tvoří soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč a náklady na zastoupení žalobce daňovým poradcem, a to za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby a účast u jednání před soudem) po 3.100,- Kč a tři související paušální poplatky po 300,- Kč, dle §§ 7, 9 odst. 4 písm. d) a 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., náhradu za čas strávený cestou k soudnímu jednání z Jičína do Prahy a zpět ve výši 400,- Kč (4 půlhodiny x 100,- Kč) dle § 14 odst. 1 písm. a), odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., náhrada za jízdné na přepravu k soudnímu jednání z Jičína do Prahy a zpět (celkem 190 km) ve výši 1.155,77 Kč, a to základní náhradu ve výši 741,- Kč (3,90 Kč x 190 km) a náhradu za spotřebované pohonné hmoty ve výši 414,77 Kč (cena benzínu 95 oktanů dle § 4 písm. a) vyhl. č. 385/2015 Sb. ve výši 29,50 Kč x spotřeba 7,4 l/100 km x 190 km) dle § 13 odst. 1,

odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb., to vše s výjimkou soudního poplatku po zvýšení o 21% DPH. Celkové náklady řízení tak činí 16.224,50 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 § 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 22. března 2017

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková