



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobce: **CORNIC Plus s. r. o.**, se sídlem Praha 5, U Trojice 1042/2, zastoupen Ing. Romanem Nagyem, daňovým poradcem, se sídlem Přerov, Velká Dlážka 542/4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu,

takto:

- I. Určuje se, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 24. 10. 2013, č.j. 5238135/13/2005-24907-110122 byl nezákonný.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14.342,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Romana Nagyho, daňového poradce.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou doručenou Městskému soudu v Praze dne 21. 7. 2015 domáhal určení, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2013, č.j. 5238135/13/2005-24907-110122 (dále jen „Výzva“) byl nezákonný.

Žalobce spatřoval nezákonnost postupu k odstranění pochybností již v jeho zahájení. Obsah Výzvy měl za nejasný, neurčitý a pouze v obecné rovině jej vyzýval k prokázání, zda byla zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata, zda byla použita k ekonomické činnosti, zda byla uvedena veškerá uskutečněná plnění a co je ekonomickou činností žalobce. Nad to žalovaný požadoval předložit obsáhlé a nekonkrétní podklady, které rozsahem odpovídaly daňové kontrole a časově s kontrolovaným obdobím nesouvisely. Rovněž žalovanému vytkl, že ve Výzvě neuvedl žádná konkrétní tvrzení, o kterých měl pochybnosti.

Dále namítal nezákonnost postupu pro odstranění pochybností, neboť trval nepřiměřeně dlouhou dobu a jednotlivé úkony žalovaného na sebe nenavazovaly.

Nezákonnost postupu k odstranění pochybností spatřoval i v tom, že probíhal z velké části bez součinnosti se žalobcem, když žalovaný po něm doložení dalších důkazů nepožadoval, naopak je sám z vlastní iniciativy vyhledával. Žalobce tak nevěděl, jaké písemnosti měl doložit, aby byl postup k odstranění pochybností ukončen. Postup žalovaného nebyl dialogem mezi daňovým subjektem a správcem daně, čímž neodpovídal zákonem stanovené povaze tohoto institutu.

Žalobce zdůraznil, že pokud žalovaný zjistil potřebu provádět rozsáhlé dokazování, měl postupovat dle § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a zahájit daňovou kontrolu.

Na podporu svých tvrzení žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to rozhodnutí ze dne 10.10.2012, sp. zn. 1 Ans 10/2012, ze dne 25.7.2014, sp. zn. 1 Aps 20/2013 a ze dne 28.1.2015 sp. zn. 2 Afs 174/2014.

Uzavřel, že byl přímo zkrácen postupem k odstranění pochybností zahájeným Výzvou ze dne 24. 10. 2013, jakožto nezákonným zásahem žalovaného.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný zdůraznil, že v dané věci měl pochybnosti o tom, zda do daňového přiznání byla zahrnuta veškerá uskutečněná zdanitelná plnění a zda byla využita pro ekonomickou činnost. Zároveň pochyboval o tom, zda nedošlo k rozšíření podnikatelské činnosti žalobce, jelikož v daňovém přiznání uvedl zprostředkování nespecializovaného velkoobchodu a nespecializovaný velkoobchod. Pochybnosti vycházely z dlouhodobého sledování žalobce jakožto daňového subjektu, ze kterého bylo patrné, že v průběhu roku 2013 měnil či rozšiřoval svou podnikatelskou činnost i do oblasti distribuce pohonných hmot, tedy do oblasti z hlediska zdaňování rizikové. Postup k odstranění pochybností tak žalovaný zahájil proto, že žalobce rozšířil svou činnost o distribuci pohonných hmot a současně změnil jednatele.

Uvedl, že Výzva byla naformulována správným a jednoznačným způsobem. Navíc žalovaný své pochybnosti žalobci blíže vysvětlil na jednání dne 30. 10. 2013, čímž byla její případná obecnost či nejasnost odstraněna. Poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, sp.zn. 1 Afs 155/2005 s tím, že žalobce Výzvě porozuměl, jelikož předkládal související doklady.

Vysvětlil, že Výzva slouží toliko ke sdělení pochybností ohledně daňového přiznání. Pokud jsou jí požadovány doklady, jedná se o doporučení či návrh důkazních prostředků, kterými by žalovaný mohl prověřit správnost tvrzení žalobce v daňovém přiznání.

Nesouhlasil s tvrzením žalobce, že měl překročit rámec postupu k odstranění pochybností, neboť o daňovém přiznání žalobce pochyboval důvodně. Nashromážděné podklady pak nasvědčovaly tomu, že došlo k obchodování v řetězci, proto byl žalovaný dle § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu povinen prověřit podezřelé okolnosti a zajistit co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně.

Zdůraznil, že jednotlivé úkony jím byly prováděny bez zbytečných průtahů, účelně a vedly k naplnění cíle správy daní. Nad to neexistuje pro postup k odstranění pochybností zákonná ani obvyklá lhůta, nemohl tak být nečinný ve smyslu § 38 daňového řádu. Bezprostředně po shromáždění všech podkladů sdělil žalovaný žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností a vyměřil daňovou povinnost.

Poukázal na to, že listiny, které žalobce předložil, jeho pochybnosti neodstranily. Naopak, obchodování žalobce vykazovalo znaky karuselového obchodu, proto bylo nutné prověřit původ a pohyb zboží a plnění daňových povinností mezi jednotlivými články řetězce. Připustil, že vzhledem k časově náročnému prověřování tvrzení obsažených v daňovém přiznání žalobce by bylo vhodnější využít institutu daňové kontroly. Na druhou stranu zdůraznil, že žalobce nebyl postupem žalovaného zkrácen na svých právech, jelikož i v rámci postupu k odstranění pochybností mohl předkládat důkazní prostředky, s jejich hodnocením pak byl seznámen a mohl se k němu vyjádřit.

Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.

Na ústním jednání zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích. Zástupce žalobce potvrdil doručení platebního výměru žalovaného.

Ze správního spisu soud zjistil následující pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti:

Dne 25. 9. 2013 žalobce podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013, v němž vyčíslil vlastní daňovou povinnost ve výši 22.862,- Kč.

Dne 24. 10. 2013 žalovaný vydal a doručil žalobci Výzvu k odstranění pochybností č.j. 5238135/13/2005-24907-110122 podle § 89 odst. 1 daňového řádu. Ve výzvě uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných plnění vykázaných v oddílu C daňového přiznání žalobce ze dne 25. 9. 2013. Jednalo se o následující konkrétní pochybnosti, a to zda byly zahrnuty veškeré základy daně dle § 72 a § 73 zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“), zda byla zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata, zda byla přijatá zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti, zda v přiznání uvedl veškerá uskutečněná plnění. Rovněž byl žalobce vyzván k předložení - evidence podle § 100 ZDPH; důkazních prostředků vztahujících se ke skutečnostem uvedených v přiznání; dalších účetních dokladů. Žalobce měl prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně u zdanitelných plnění, a že tato byla použita k ekonomické činnosti, a co vše bylo žalobcovou ekonomickou činností. Byl vyzván i k podání soupisu majetku.

Dne 29. 10. 2013 proběhlo místní šetření podle § 80 až § 84 daňového řádu, za účelem ověření záznamní povinnosti pro obchodníka s pohonnými hmotami, když v mezidobí došlo u žalobce ke změně osoby statutárního orgánu i společníka a větší část jeho ekonomické činnosti byla před touto změnou vykonávána v rámci jiného regionu.

Dne 30. 10. 2013 zástupce žalobce nahlížel do správního spisu a k jeho dotazům žalovaný sdělil, že postup k odstranění pochybností byl v daném případě zahájen v souvislosti s registrací žalobce na Celním úřadě Praha do registru distributorů pohonných hmot a s ohledem na změnu jednatele. Dále žalobce uvedl jako předmět své činnosti zprostředkování

nespecializovaného velkoobchodu a nespecializovaný velkoobchod. Žalovanému tak vznikly pochybnosti, zda žalobce nerozšířil své obchodní komodity a zda v daňovém přiznání uvádí veškerá zdanitelná plnění. Tyto skutečnosti vyplývají z protokolu žalovaného ze dne 30.10.2013 č.j. 5242657/13/2005-24907-104913.

Dne 6. 2. 2014 žalobce zaslal žalovanému seznam majetku ke dni 31. 8. 2013.

Žalovaný výzvou ze dne 18. 2. 2014 vyzval společnosti Antala investment s.r.o., Pulear s.r.o. a ROBIHELI s.r.o. ke sdělení informací týkající se obchodní spolupráce se žalobcem. Odpověď na výzvu od společnosti Pulear s.r.o. obdržel žalovaný dne 24. 2. 2014 a od společnosti ROBIHELI s.r.o. dne 7. 3. 2014.

Dne 23. 7. 2014 učinil žalovaný dožádání na Finanční úřad pro Zlínský kraj o provedení místního šetření v provozovně Pulear s.r.o., přičemž odpověď Finančního úřadu pro Zlínský kraj obdržel žalovaný dne 12. 9. 2014.

Dne 19. 8. 2014 provedl žalovaný mezinárodní dožádání na Slovensko týkající se žalobce a společnosti BERGUNA s.r.o., dne 4. 12. 2014 žalovaný obdržel odpověď. Současně dne 19. 8. 2014 provedl žalovaný mezinárodní dožádání do Maďarska týkající se žalobce a společnosti ZÖLDPONT PLUSZ Kft., dne 7. 1. 2015 žalovaný obdržel odpověď.

Dále žalovaný dne 26. 1. 2015 vyzval Československou obchodní banku a.s. k poskytnutí informací týkajících se bankovních účtů žalobce, informace mu byly poskytnuty dne 6. 2. 2015.

Žalovaný dne 16. 2. 2015 požádal Finanční úřad pro hlavní město Praha – Územní pracoviště pro Prahu 10 o poskytnutí informací týkajících se společnosti ADETO SOFT s.r.o., odpověď na žádost obdržel žalovaný dne 24. 2. 2015.

Dne 25. 3. 2015 žalovaný vyzval Raiffeisenbank a.s., ROSENBLUE s.r.o., Československou obchodní banku a.s. a Komerční banku a.s. k poskytnutí informací týkající se žalobce. Žalovaný obdržel požadované informace od Raiffeisenbank a.s. dne 27. 3. 2015, od Československé obchodní banky a.s. dne 16. 4. 2015 a od Komerční banky a.s. dne 6. 5. 2015.

Žalovaný vydal dne 18. 5. 2015, č.j. 3971828/15/2005-61561-109272, sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, které bylo doručeno žalobci dne 22. 5. 2015. V závěru sdělení uvedl, že žalobce ignoroval nestandardní okolnosti průběhu obchodních případů, proto lze konstatovat, že mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání, a proto mu nebyly uznány nároky na odpočet daně za zdaňovací období.

Na to dne 23. 6. 2015 žalovaný vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty č.j. 4526734/15/2005-53524-110122, ve kterém vyměřil žalobci za zdaňovací období srpen 2013 daňovou povinnost v částce 878.852,- Kč. Součástí správního spisu není informace o doručení tohoto platebního výměru žalobci.

Městský soud v Praze ve věci postupoval v souladu s § 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění rozhodném (dále jen „s.ř.s.“) a jelikož rozhodoval pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

Žaloba je důvodná.

Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:

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

Žalobce požadoval, aby soud rozhodl, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 24. 10. 2013 byl nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s.ř.s. Žalobce se tedy domáhal pouze určení, že zásah byl nezákonný ve smyslu § 85 věta druhá s.ř.s. Důvody nezákonnosti žalobce spatřoval v nedostatečně konkrétní Výzvě, kterou byl postup zahájen; v délce tohoto postupu; v nedostatečné součinnosti se žalobcem; ve skutečnosti, že měla být zahájena daňová kontrola namísto postupu k odstranění pochybností.

Nejprve se soud zabýval splněním podmínek řízení. Soud konstatuje, že žalobce nevyčerpal všechny prostředky ochrany nebo nápravy uvnitř veřejné správy, jelikož se ovšem domáhal pouze deklaratorního určení, že postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem, vyčerpat je ani nemusel, tudíž žaloba není nepřipustná ve smyslu § 85 s.ř.s.

Ve vztahu k ukončenému zásahu je třeba zkoumat lhůty k podání žaloby podle § 84 s.ř.s. V této souvislosti soud odkazuje na právní věty rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č.j. 10 Afs 28/2014-51: „*I. 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.). II. Lhůta k podání deklaratorní žaloby proti nezákonnému zásahu (§ 84 odst. 1 s. ř. s.) spočívajícímu v nesprávném zahájení daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností plyne ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení dozvěděl, respektive pokud se domáhal nápravy uvnitř veřejné správy, kdy nabyl vědomost o bezúspěšném vyřízení opravného prostředku způsobitelného zjednat nápravu nezákonného postupu, či stavu. Pouze představuje-li daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností jako celek nezákonný zásah, lhůta pro podání žaloby na ochranu před zásahem správního orgánu, a to ani lhůta subjektivní (dvouměsíční), ani lhůta objektivní (dvouletá), nemůže uplynout, dokud tento zásah trvá.*“

Ve světle citovaného rozhodnutí soud posuzoval žalobcem tvrzené důvody nezákonnosti jednotlivě. Není totiž možné, aby žalobce tím, že se bude domáhat určení nezákonnosti postupu k odstranění pochybností jako celku, zhojil promeškání lhůt u jednotlivých tvrzených důvodů nezákonnosti.

Žalobce nezákonnost spatřoval v nedostatečně konkrétní Výzvě k zahájení postupu k odstranění pochybností, která mu byla doručena dne 24. 10. 2013. Ze správního spisu však nevyplývá a žalobce ani netvrdil, že by se ohledně Výzvy domáhal nápravy nebo ochrany uvnitř veřejné správy. Dvouměsíční subjektivní lhůta k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností proto počala běžet dne 24. 10. 2013 a uplynula dne 27. 12. 2013. Námitky žalobce spočívající v nezákonném zahájení postupu tak byly uplatněny opožděně, a proto tento okruh námitek nebude z důvodu opožděnosti soudem posuzován.

Pro další žalobní námitky týkající se nepřiměřené délky postupu k odstranění pochybností, nedostatečné součinnosti a skutečnosti, že měla být zahájena daňová kontrola, je rozhodným dnem pro počátek běhu subjektivní dvouměsíční lhůty pro podání zásahové žaloby den, kdy byl postup k odstranění pochybností ukončen. V nyní projednávané věci byl tímto dnem den vydání rozhodnutí o stanovení daně, tedy platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 6. 2015 (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52). Přestože ze správního spisu nevyplývá, kdy byl platební výměr žalobci doručen, tak ze žaloby a souhlasného tvrzení zástupce žalobce na ústním jednání jednoznačně vyplývá, že žalobci byl platební výměr doručen a žalobce s ním byl obeznámen. Přičemž i kdyby byl platební výměr žalobci doručen v den jeho vydání, tj. dne 23. 6. 2015, přesto by byla žaloba podána žalobcem k soudu dne 21. 7. 2015, podána včas, tj. v zákonem stanovené subjektivní dvouměsíční lhůtě.

Soud se tedy dále zabýval námitkou nezákonnosti postupu k odstranění pochybností. Žalobce nezákonnost spatřoval v nepřiměřené délce tohoto řízení. Důvodová zpráva k § 89 daňového řádu uvádí, že postup k odstranění pochybností je uceleným souborem úkonů, jež správce daně fakultativně využívá v rámci nalézacího řízení. Slouží zejména k ověření, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, v

tomto duchu jej k tomu vyzve (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685, přístupné v digitálním repositáři www.psp.cz). Ve světle výše uvedeného je tak zřejmé, že cílem postupu k odstranění pochybností je rychlé odstranění jednotlivých dílčích pochybností, které správci daně ještě brání v tom, aby daň mohl vyměřit.

Soud v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52, v němž byl postup k odstranění pochybností charakterizován takto: „*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.“

Rovněž soud poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61, kde bylo k postupu k odstranění pochybností uvedeno následující: „*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 odpovídajícího 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: komentář. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 202 a násl.).“; a v právní větě tohoto rozhodnutí bylo zdůrazněno, že: „*Postup k odstranění pochybností (§ 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu břemene důkazního. Legislativní koncepce daňové kontroly a 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 nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou.*“*

K institutu postupu k odstranění pochybností se vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 10. 9. 2014, č.j. 1 Afs 107/2014-31 tak, že: „*Postup k odstranění pochybností je tedy 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 důkaznímu břemeni. Legislativní úprava postupu k odstranění pochybností tak vytyčuje mantinely jeho vlastního použití.“

V posuzované věci postup k odstranění pochybností trval rok a osm měsíců, když byl zahájen Výzvou ze dne 24.10.2013, přičemž až dne 18.5.2015 byl žalobce seznámen s výsledky šetření a platební výměr byl žalobci vydán teprve dne 23.6.2015. Ze správního spisu je patrné, že mezi jednotlivými procesními úkony žalovaného jsou často více jak měsíční odstupy, zejména v počátku postupu k odstranění pochybností, kdy žalovaný poté, co byl žalobce seznámen se spisovým materiálem dne 30. 10. 2013, učinil další úkon v řízení až dne 18. 2. 2014. O rozsáhlosti a náročnosti uskutečněného postupu žalovaným svědčí poměrně vysoký počet jím provedených úkonů, a to devět výzev adresovaných třetím osobám a správním orgánům za účelem zjištění informací o žalobci. Přičemž některé úkony již svou podstatou presumovaly zvýšenou časovou a personální náročnost, zejména dvě mezinárodní dožádání na Slovensko a Maďarsko.

Žalovaný na svou obranu uvedl, že po předložení důkazů žalobcem nabyt nově pochybnosti ve věci, a to konkrétně podezření na karuselový obchod, což bylo nutné prověřit. Nastala zde tedy situace, kdy pochybnosti sdělené žalovaným ve Výzvě, v průběhu procesu jejich odstraňování vyvolaly další pochybnosti. K jejich uplatnění však měl žalovaný jako správce daně prostor v protokolu (úředním záznamu) dle § 90 odst. 1 daňového řádu a ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu.

Soud tak dospěl k závěru, že posuzovaný postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu nebyl v dané věci rychlým a bezprostředním postupem žalovaného k odstranění konkrétních pochybností, nýbrž sloužil k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je však 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 (viz § 148 odst. 3 daňového řádu). Této skutečnosti si byl vědom i žalovaný, jelikož ve vyjádření k žalobě připustil, že vzhledem k časové náročnosti bylo vhodnější využít v dané věci daňovou kontrolu.

Soud nesouhlasí s názorem žalovaného, že žaloba je nedůvodná, jelikož žalobce nebyl postupem k odstranění pochybností zkrácen na svých právech. Pokud žalovaný neodstranil pochybnosti o výši daňové povinnosti žalobce bezprostředně po vydání Výzvy k jejich odstranění a bylo patrné, že ve věci bude zapotřebí obsáhlejšího dokazování, měl být tento postup uzavřen a zahájena daňová kontrola dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Tím, že žalovaný nadále usiloval o odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu po dobu téměř dvou let, docházelo následkem tohoto trvajícího procesu k porušení práv žalobce, neboť byl nucen strpět nezákonný zásah od žalovaného.

Vzhledem k tomu, že soud shledal v postupu k odstranění pochybností zahájeném Výzvou rozpor se zákonem i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, vyhověl

žalobě a určil podle § 87 odst. 2 s.ř.s., že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 24. 10. 2013, č.j. 5238135/13/2005-24907-110122 byl nezákonný.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náklady řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 2.000,- Kč a náklady právního zastoupení za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na ústním jednání dne 10. 2. 2017), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 3 x 3.100,- Kč, tři paušální částky ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 3 x 300,- Kč, a DPH ve výši 2.142,- Kč. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 14.342,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám právního zástupce žalobce Ing. Romana Nagyho, daňového poradce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** 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, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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 10. února 2017

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková