



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **ATANAI CZ, s.r.o.**, se sídlem Roháčova 188/37, 130 00 Praha 3, IČ: 27950034, zastoupeného Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jungmannova 319, 506 01 Jičín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu – nepřiměřeně dlouhým postupem k odstranění pochybností, vedeným vůči žalobci ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013,

t a k t o :

- I. Zásah žalovaného spočívající v postupu k odstranění pochybností, zahájeném výzvou k odstranění pochybností č. j. 4528393/13/2003-24901-110006 ze dne 21. 8. 2013, **byl nezákonný.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám Ing. Zdeňka Urbana, daňového poradce.

O d ů v o d ň ě n í :

Žalobce se žalobou domáhal, aby soud určil, že postup k odstranění pochybností, zahájený žalovaným výzvou k odstranění pochybností č. j. 4528393/13/2003-24901-110006 ze dne 21. 8. 2013 (dále též „výzva k odstranění pochybností“) a vedený za účelem stanovení daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období červen 2013, byl nezákonný, a to z důvodu nepřiměřené délky, neodůvodněných prodlev a vedení postupu v rozporu s povahou a limity tohoto institutu.

Ve své žalobě žalobce nejprve zrekapituloval průběh postupu k odstranění pochybností, který měl trvat od 21. 8. 2013 do 20. 6. 2016. Proti výzvě k odstranění pochybností, doručené mu 22. 8. 2013, brojil žalobce stížností dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), neboť ji považoval za nezákonnou. Výzva k odstranění pochybností totiž dle jeho názoru nesplňovala náležitosti kladené na ní daňovým řádem, především požadavek uvedení konkrétních pochybností

vztahujících se k příslušnému zdaňovacímu období. Dne 5. 11. 2013 pak bylo žalobci doručeno vyrozumění o výsledku šetření jeho stížnosti, kterou žalovaný shledal nedůvodnou.

Žalobce dále uvedl, že při místním šetření provedeném dne 21. 1. 2014, o němž byl sepsán protokol č. j. 320825/14/2003-05402-100518, předložil v rámci poskytování součinnosti doklady za předmětné zdaňovací období, které dále doplnil podáními ze dne 3. 2. 2014 a 21. 2. 2014. Dle žalobce nebyl žalovaný ani v průběhu místního šetření schopen sdělit konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení, a neuvedl ani, že by některé z dokumentů založených ve spise jeho pochybnosti vyvolávaly, nýbrž pouze to, že jeho pochybnosti dále přetrvávají. Předložení dokladů tedy nebylo reakcí žalobce na pochybnosti správce, neboť ty nebyly žalobci dostatečně konkrétním způsobem sděleny, nýbrž pouze snahou splnit povinnost poskytovat potřebnou součinnost.

Žalobce dále shrnul, že dne 22. 1. 2014 vypracoval žalovaný mezinárodní dožádání č. j. 347799/14/2003-05402-100518 k ověření vydaných faktur pro odběratele ROTOM EX s. r. o. (odpověď na ně obdržel dne 24. 2. 2016), mezinárodní dožádání č. j. 350505/14/2003-05402-100518 k ověření přijatých faktur od dodavatele ALL MOBIL a. s. (odpověď na ně obdržel 15. 9. 2014), a žádost o poskytnutí informací č. j. 348031/14/2003-05402-1005189 k ověření přijatých faktur od dodavatele IROLIANE s. r. o. (odpověď na ni obdržel dne 5. 2. 2014). Dne 3. 3. 2016 odeslal žalovaný společnosti IROLIANE s. r. o. výzvu k poskytnutí údajů č. j. 1458928/16/2003-60561-100518, na kterou neobdržel ve stanovené lhůtě odpověď. Dne 16. 3. 2016 zaslal žalovaný žalobci výzvu k prokázání skutečností č. j. 1771338/16/2003-60561-100518, na kterou žalobce odpověděl 1. 4. 2016.

Dne 3. 5. 2016 doručil žalovaný žalobci úřední záznam o postupu k odstranění pochybností č. j. 35879558/16/2003-60561-100518, na který žalobce zareagoval podáním ze dne 18. 5. 2016. Žalovaný pak 20. 6. 2016 doručil žalobci platební výměr č. j. 4974994/16/2003-52521-105891 ze dne 15. 6. 2016 (dále též „platební výměr ze dne 15. 6. 2016“), kterým žalobci za předmětné zdaňovací období vyměřil daňovou povinnost ve výši 404 066 Kč.

S poukazem na uvedenou rekapitulaci žalobce konstatoval, že postup k odstranění pochybností trval bezmála tři roky, přičemž jednotlivé úkony žalovaného byly prokládány dlouhými obdobími nečinnosti, dosahujícími délky až 25 měsíců. Všechny potřebné důkazní prostředky přitom žalobce žalovanému poskytl již při místním šetření dne 21. 1. 2014, resp. svými podáními ze dne 3. 2. 2014 a 21. 2. 2014. Navzdory tomu prováděl žalovaný dále sám a bez součinnosti se žalobcem rozsáhlé dokazování, a až do zaslání výzvy k prokázání skutečností ze dne 16. 3. 2016 se žalobcem nijak nekomunikoval.

Žalobce namítl, že zvolený postup žalovaného byl projevem jeho libovůle, neboť se v rozporu s § 5, § 7 a § 8 daňového řádu nezabýval v rámci správní úvahy předloženými důkazy, a postup k odstranění pochybností pouze bezdůvodně prodlužoval.

Žalovaný navíc dle názoru žalobce postupoval od počátku řízení v rozporu s povahou a účelem postupu k odstranění pochybností, neboť už v lednu 2014 prováděl rozsáhlé dokazování. Právě tehdy musel seznat, že se rozsah potřebného dokazování vymyká institut postupu k odstranění pochybností, a zahájit dle § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu. Žalobce poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014 a č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012, podle nichž je postup k odstranění pochybností procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování, neboť pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola.

Kromě provádění rozsáhlého dokazování překročil dle mínění žalobce žalovaný zákonné meze postupu k odstranění pochybností také tím, že jej vedl po dobu bezmála tří let, v průběhu kterých navíc z jeho strany docházelo k neodůvodněným prodlevám.

Žalobce nevyloučil, že v době zahájení mohl být postup k odstranění pochybností vhodným institutem, avšak již v průběhu ledna 2014 žalovaný začal z vlastní iniciativy a bez součinnosti s žalobcem provádět rozsáhlé dokazování, z čehož je zřejmé, že postup k odstranění pochybností, který k takovému obsáhlému, časově a věcně náročnému dokazování sloužit nemá, ztratil svůj smysl a žalovaný měl přistoupit k jeho ukončení. Neučinil-li tak, prodlužoval právní a ekonomickou nejistotu žalobce ohledně vyměření daně. Žalobci navíc v důsledku postupu žalovaného vznikla škoda spočívající ve zvýšených nákladech na právní pomoc, které vynakládal po celou dobu vedení postupu k odstranění pochybností, jenž byl přitom žalovaným neúměrně prodlužován. Podstatná část postupu k odstranění pochybností navíc probíhala bez součinnosti s žalobcem. Žalovaný místo toho zajišťoval důkazy mimo dispoziční sféru žalobce, vůči kterému od doplnění důkazních prostředků ze dne 24. 2. 2014 nečinil žádné úkony směřující k odstranění pochybností až do 16. 3. 2016. Postup k odstranění pochybností byl tedy dle žalobce nezákonným zásahem, neboť žalovaný prováděl v průběhu řízení v rozporu s jeho charakterem a účelem rozsáhlé dokazování, a mezi jednotlivými kroky činil značné, neodůvodněné prodlevy, v důsledku čehož trval předmětný postup k odstranění pochybností téměř tři roky. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě předně namítl, že byla žaloba podána opožděně. Za okamžik, od kterého dle § 84 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), počala běžet dvouměsíční lhůta pro podání žaloby, považoval žalovaný doručení úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností č. j. 3587958/16/2003-60561-100518 ze dne 28. 4. 2016. Dvouměsíční lhůta tedy počala dle žalovaného běžet 3. 5. 2016, kdy byl úřední záznam doručen do datové schránky zástupce žalobce. Žaloba nadepsaná datem 10. 8. 2016 proto musela být podána po zákonné lhůtě, žalovaný proto navrhl, aby ji soud jako opožděnou odmítl dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Pro případ, že by se soud s tímto výkladem neztotožnil, uvedl dále žalovaný důvody, pro které považuje žalobu za nedůvodnou.

Nejprve zrekapituloval průběh postupu k odstranění pochybností, přičemž oproti žalobci uvedl ve výčtu svých úkonů navíc urgenci mezinárodního dožádání k ověření vydaných faktur pro odběratele ROTOM EX s. r. o., kterou odeslal dne 24. 3. 2015.

K námitce nepřiměřené délky postupu k odstranění pochybností žalovaný uvedl, že úkony směřující k objasnění skutkového stavu byly prováděny kontinuálně. Délka postupu k odstranění pochybností nebyla způsobena prodlevami na straně žalovaného, nýbrž absencí odpovědi na jeho mezinárodní dožádání č. j. 347799/14/2003-05402-100518 k ověření vydaných faktur pro odběratele ROTOM EX s. r. o. Té se mu (po jedné urgenci z 24. 3. 2015) dostalo až 24. 2. 2016. Odpověď na výzvu k poskytnutí údajů č. j. 1458928/16/2003-60561-100518 neobdržel žalobce od společnosti IROLIANE s. r. o. nikdy.

Jednotlivé úkony žalovaného přitom nebyly dle jeho názoru činěny pouze formálně a bez racionálního odůvodnění - v rámci postupu k odstranění pochybností bral v úvahu i prováděné postupy k odstranění pochybností za jiná prověřovaná zdaňovací období, v nichž žalobce uplatňoval nadměrný odpočet v důsledku transakcí vykazujících společné znaky s transakcemi prověřovanými.

Žalovaný dále konstatoval, že v souladu se zásadou oficiality dle § 9 odst. 2 daňového řádu je povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní, a v této souvislosti činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Pro případ vzniku konkrétních pochybností o daňovém tvrzení daňového

subjektu upravuje daňový řád v § 89 a § 90 možnost využití postupu k odstranění pochybností. Přitom pokud jde o prostředky sloužící k odstranění pochybností správce daně (žalovaného), nejedná se pouze o důkazní prostředky poskytnuté daňovým subjektem, nýbrž též o důkazní prostředky samostatně vyhledané správcem daně. Žalovaný ovšem zdůraznil, že prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene je daňový subjekt, který je tedy povinen pochybnosti správce daně vyvrátit a pravdivost svého daňového tvrzení prokázat. Správce daně oproti tomu nemusí mít jistotu o tom, že jsou daňová tvrzení nesprávná, neprůkazná, neúplná či nepravdivá. V úvodní fázi řízení totiž disponuje pouze obecnými poznatky, a v případě pochybností je s ohledem na zásadu oficiality a zákonnosti povinen postup k odstranění pochybností zahájit. Tak tomu bylo i v případě žalobce.

Lhůta pro ukončení postupu k odstranění pochybností není stanovena ani daňovým řádem, ani vnitřním předpisem. Žalovaný je sice povinen postupovat bez zbytečných průtahů, zároveň však musí s ohledem na výše uvedené zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji. V daném případě žalovaný za tímto účelem prováděl mj. i časově náročné mezinárodní dožádání. V této souvislosti připustil, že vhodnějším nástrojem by v předmětném případě bylo ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly. Odmítl však, že by byl postup k odstranění pochybností z jeho strany účelově prodlužován, neboť všechny jeho úkony byly účelné a nezbytné pro správné zjištění a stanovení daňové povinnosti. Zdůraznil, že v důsledku postupu k odstranění pochybností nebyl žalobcem nárokován nadměrný odpočet uznán, a žalobce se proti platebnímu výměru ze dne 15. 6. 2016 neodvolal. Dle názoru žalovaného tedy skutečnost, že mezinárodní dožádání bylo provedeno v rámci postupu k odstranění pochybností, a nikoli v rámci daňové kontroly, nijak nezasáhla do žalobcových práv, neboť mohl stejně jako v případě daňové kontroly uplatňovat svá práva, předkládat důkazní prostředky apod.

Nakonec žalobce uvedl, že výzva k odstranění pochybností odpovídala dle jeho názoru zákonným požadavkům jak z hlediska konkrétnosti vyjádřených pochybností, tak i jednoznačným určením, ke kterému zdaňovacímu období se pochybnosti vážou.

Na základě uvedeného navrhl žalovaný, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 15. 11. 2016.

V ní nejprve odmítl, že by jeho žaloba byla podána opožděně. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 28/2014-51 ze dne 14. 8. 2014 uvedl, že subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby směřující proti nezákonnosti postupu k odstranění pochybností spočívající v jeho nepřiměřené délce uplyne po dvou měsících ode dne, kdy se žalobce o ukončení postupu k odstranění pochybností dozví. Postup k odstranění pochybností může být přitom ukončen buď zahájením daňové kontroly (§ 90 odst. 3 daňového řádu), nebo vydáním rozhodnutí ve vyměřovacím řízení. V daném případě byl tedy postup k odstranění pochybností ukončen dne 20. 6. 2016 doručením platebního výměru ze dne 15. 6. 2016. Žaloba podaná dne 19. 8. 2016 byla proto podána před uplynutím dvouměsíční subjektivní lhůty.

Žalobce dále poukázal na skutečnost, že i z přehledu časové osy úkonů žalovaného uvedené v jeho vyjádření je zřejmé, že v rámci postupu k odstranění pochybností docházelo k neodůvodněným prodlevám. Úkony žalovaného nebyly prováděny kontinuálně a bez průtahů; i ze samotného správního spisu naopak vyplývá, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou rychlosti.

Tvrzení žalovaného, že délka postupu k odstranění pochybností byla způsobena nikoli jeho prodlevami, nýbrž absencí odpovědi na mezinárodní dožádání a na výzvu k poskytnutí údajů, označil žalobce za nepravdivé a účelové. Dle jeho názoru není možné postup

k odstranění neomezeně prodlužovat poukazem na absenci odpovědi na mezinárodní dožádání, a zatěžovat tak daňový subjekt právní nejistotou v důsledku nedostatečné spolupráce v oblasti mezinárodní výměny informací.

Urgence odpovědi na mezinárodní dožádání ze dne 24. 3. 2015, kterou žalovaný zmínil poprvé až ve svém vyjádření, na uvedených závěrech nemůže nic změnit mj. proto, že se k ní žalovaný odhodlal po více než roce od odeslání mezinárodního dožádání (přičemž v mezidobí nekonal žádné další úkony), a k následujícímu úkonu v postupu k odstranění pochybností pak přistoupil po bezmála dalším roce.

Žalobce se shodl se žalovaným v tom, že zákonodárce nestanovil konkrétní lhůtu k ukončení postupu k odstranění pochybností. S odkazem na již v žalobě zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014 však vyjádřil přesvědčení, že záměrem zákonodárce bylo zamezit trvání postupu v nepřiměřené délce, a zároveň znovu zdůraznil povinnost správce daně postupovat v souladu se zásadou rychlosti a bez zbytečných průtahů. Uzavřel, že žalovaný vedl postup k odstranění pochybností téměř tři roky, a neexistenci vyměřené daně po tuto dobu zatížil žalobce právní a ekonomickou nejistotou. V ostatním pak odkázal na svou žalobu.

Ze správního spisu vyplynuly následující pro soud podstatné skutečnosti:

Dne 21. 8. 2013 byl výzvou k odstranění pochybností doručenu dne 22. 8. 2013 zahájen postup k odstranění pochybností. V této výzvě žalovaný uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C žalobcova daňového přiznání k dani z přidané hodnoty podaného 25. 7. 2013. Konkrétní pochybnosti se měly týkat toho, zda přijatá plnění byla skutečně přijata od plátců daně, zda skutečně došlo k přijetí zdanitelných plnění, a to v rozsahu deklarovaném daňovým subjektem, zda se deklarované dodání zboží do jiného členského státu skutečně uskutečnilo a v uvedeném rozsahu, a zda žalobce v daňovém přiznání uvedl veškerá uskutečněná zdanitelná plnění a jaká ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně vykazuje.

Dne 6. 9. 2013 podal žalobce stížnost na postup žalovaného dle § 261 daňového řádu (č. j. 5465086/13), v níž namítal, že výzva k odstranění pochybností není dostatečně konkrétní, a je tedy nezákonná. Stížnost nebyla shledána důvodnou, o čemž byl žalobce dne 5. 11. 2013 informován vyrozuměním o výsledku šetření stížnosti č. j. 5465181/13/2003-24900-05402-100518 ze dne 4. 11. 2013.

Dne 21. 1. 2014 bylo provedeno místní šetření k ověření dokladů a evidence pro daňové účely a projednání postupu k odstranění pochybností. V rámci místního šetření předložil žalobce část relevantní dokumentace. O průběhu místního šetření byl sepsán protokol č. j. 320825/14/2003-05402-100518.

Dne 23. 1. 2014 odeslal žalovaný požadavek na mezinárodní dožádání na Slovensko č. j. 347799/14/2003-05402-100518 týkající se společnosti ROTOM EX s. r. o., mezinárodní dožádání na Slovensko č. j. 350505/14/2003-05402-100518 týkající se společnosti ALL MOBIL a. s., a žádost o poskytnutí informací č. j. 348031/14/2003-05402-1005189 týkající se společnosti IROLIANE s. r. o.

Dne 4. 2. 2014 doplnil žalobce další důkazní prostředky.

Dne 5. 2. 2014 obdržel žalovaný odpověď č. j. 54613/14/2010-24903-107857 na žádost o poskytnutí informací č. j. 348031/14/2003-05402-1005189 týkající se společnosti IROLIANE s. r. o.

Dne 24. 2. 2014 žalobce znovu doplnil další důkazní prostředky.

Dne 15. 9. 2014 obdržel žalovaný odpověď č. j. 5252708/14/2003-05401-109789 na mezinárodní dožádání na Slovensko č. j. 350505/14/2003-05402-100518 týkající se společnosti ALL MOBIL a. s., v němž mu dožádaný daňový úřad sdělil, že společnost nepředložila za předmětné zdaňovací období žádné doklady.

Dne 24. 3. 2015 urgoval žalovaný odpověď na mezinárodní dožádání na Slovensko č. j. 347799/14/2003-05402-100518 týkající se společnosti ROTOM EX s. r. o.

Dne 24. 2. 2016 žalovaný obdržel odpověď č. j. 1154197/16/2003-60561-109789 na mezinárodní dožádání na Slovensko č. j. 347799/14/2003-05402-100518 týkající se společnosti ROTOM EX s. r. o., která je dle dožádaného správce daně nekontaktní.

Dne 3. 3. 2016 zaslal žalovaný společnosti IROLIANE s. r. o. výzvu k poskytnutí údajů č. j. 1458928/16/2003-60561-100518, na kterou neobdržel ve stanovené lhůtě odpověď.

Dne 16. 3. 2016 zaslal žalovaný žalobci výzvu k prokázání skutečností č. j. 1771338/16/2003-60561-100518, v níž požadoval prokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatele IROLIANE s. r. o., a prokázání, zda došlo ke splnění podmínek pro použití zvláštního režimu při dodání použitého zboží od dodavatele ALL MOBIL s. r. o. Žalobce na uvedenou výzvu odpověděl dne 1. 4. 2016, v níž odkázal na již poskytnuté důkazní prostředky, a vyčetl žalovanému délku postup k odstranění pochybností, jakož i prodlevy, ke kterým v rámci něj dochází.

Dne 28. 4. 2016 vyhotovil žalovaný úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností č. j. 3587958/16/2003-60561-100518, který byl žalobci doručen 3. 5. 2016. Na tento záznam reagoval žalobce podáním ze dne 18. 5. 2016.

Dne 15. 6. 2016 vydal správce platební výměr č. j. 4974994/16/2003-52521-105891 na daňovou povinnost ve výši 404 066 Kč, který byl žalobci doručen 20. 6. 2016.

Městský soud v Praze předmětný postup k odstranění pochybností přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom v souladu s § 87 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bylo rozhodnuto bez nařízení ústního jednání, neboť žalobce ani žalovaný s tímto postupem po poučení soudem nevyjádřili nesouhlas.

Městský soud v Praze nejprve věnoval pozornost skutečnosti, zda jsou ve věci splněny podmínky řízení. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to však neplatí, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V předmětné věci se žalobce domáhá deklaratorního určení nezákonnosti již ukončeného zásahu spočívajícím v jeho nepřiměřené délce. Přípustnost jeho žaloby tedy nebyla podmíněna uplatněním podnětu na nečinnost žalovaného ve věci vyměření DPH dle § 38 daňového řádu [který je, s ohledem na názor vyslovený Krajským soudem v Ostravě v rozsudku č. j. 22 A 77/2014-45 ze dne 23. 4. 2015 (č. 3269/2015 Sb. NSS), vhodným prostředkem obrany proti nepřiměřené délce postupu k odstranění pochybností], ani podáním stížnosti dle § 261 daňového řádu, resp. žádosti o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti (které jsou dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Aps 4/2013-25 opravnými prostředky, jejichž vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení postupu k odstranění pochybností). Žaloba je tedy z tohoto hlediska přípustná (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 28/2014-51 ze dne 14. 8. 2014, sp. zn. 2 Aps 8/2013-46 ze dne 13. 2. 2014, sp. zn. 3 Afs 14/2015-47 ze dne 29. 1. 2016 a sp. zn. 6 Afs 46/2014-39 ze dne 30. 4. 2014).

Domnívá-li se žalovaný, že žaloba by měla být shledána opožděnou, protože subjektivní lhůta pro její podání počíná běžet doručením úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností (v daném případě tedy 3. 5. 2016), nelze jeho názoru přisvědčit. Jak uvedl Městský soud v Praze v rozsudku stejného žalobce v obdobné věci (č. j. 10 A 192/2015-33 ze dne 23. 5. 2016), jehož část ostatně žalobce včlenil do textu své repliky: „Dle (...) rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 28/2014-51 ze dne 14. 8. 2014 uplyne subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby směřující proti nezákonnosti postupu k odstranění pochybností spočívající v jeho nepřiměřené délce teprve po dvou měsících ode dne, kdy se žalobce o ukončení postupu k odstranění pochybností dozvěděl. K ukončení postupu k odstranění pochybností přitom může dojít buďto vydáním rozhodnutí ve vyměřovacím řízení, nebo zahájením daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012)“. V nyní posuzovaném případě tak byl postup k odstranění pochybností ukončen až doručením platebního výměru č. j. 4974994/16/2003-52521-105891, tedy dne 20. 6. 2016. Žaloba je tedy včasná, neboť byla podána 19. 8. 2016, přičemž dvouměsíční subjektivní lhůta pro její podání dle § 84 odst. 1 s. ř. s. končila dne 20. 8. 2016.

Podstata žaloby spočívá v námitce, že nezákonnost zásahu žalovaného byla způsobena délkou a vedením postupu k odstranění pochybností způsobem vymykajícím se limitům, které tomuto institutu stanovil zákonodárce.

Dle § 89 odst. 1 daňového řádu „(m)á-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“. Dle § 90 odst. 1 téhož zákona „[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“.

V již zmíněném rozsudku ve věci sp. zn. 10 A 192/2015 podal Městský soud v Praze s odkazy na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu také podrobný výklad povahy a limitů institutu postupu k odstranění pochybností, který je právě tak relevantní i v nyní posuzovaném případě.

I v nyní posuzované věci tak lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014, který podrobně rozebírá legislativní koncepci postupu k odstranění pochybností, načež uzavírá, že tato koncepce „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 citovaném rozsudku dospěl Nejvyšší soud k závěru, že ačkoli postup správce daně v konkrétní věci sloužil k odstranění pochybností vnitřně komplikované a průkazně složité věci, jeho téměř dvouletý postup a množství procesních úkonů tam uskutečněných byly zjevně excesivní a vymykaly se limitům institutu postupu k odstranění pochybností. Stejně tak lze poukázat též na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012, podle kterého zákonodárce v úpravě postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu sleduje „důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané

hodnoty). Ačkoli 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 jakýchkoli 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.“

K nyní projednávanému případu lze shrnout, že postup k odstranění pochybností trval bezmála tři roky, přičemž prodlevy mezi jednotlivými úkony žalovaného dosáhly délky až 14 měsíců (interval mezi mezinárodním dožádáním na Slovensko č. j. 347799/14/2003-05402-100518 ze dne 23. 1. 2014 a urgencí odpovědi na toto dožádání ze dne 24. 3. 2015, která byla v roce 2015 jediným úkonem žalovaného). Sám žalovaný ostatně připouští, že s ohledem na časovou náročnost mezinárodních dožádání bylo v daném případě vhodnějším řešením ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly. V tomto hodnocení je třeba dát žalovanému za pravdu. O to spíše je však s odkazem na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014 třeba znovu zdůraznit, že správce daně nemůže mezi těmito dvěma instituty libovolně volit. Pokud žalovaný shledal, že nezbytné šetření překročí mantinely použitého procesního postupu, byl povinen tento postup protokolem uzavřít a zahájit dle § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu. Žalovaný však namísto toho poté, kdy od žalobce obdržel ve výzvě k odstranění pochybností požadované doklady (při místním šetření dne 21. 1. 2014, resp. v následných podáních ze dne 4. 2. 2014 a 24. 2. 2014), prováděl dále z vlastní iniciativy a bez součinnosti se žalobcem další rozsáhlá dokazování, a k další komunikaci se žalobcem z jeho strany došlo až 16. 3. 2016, tedy po více než dvou letech.

Žalovaný dále ve svém vyjádření k žalobě vyjádřil přesvědčení, že užití institutu postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly nemohlo být nezákonným zásahem, neboť jím žalobce nebyl nijak krácen na svých právech. Také tento názor byl ovšem vyvrácen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014, v němž byla otázka zásahu do veřejných subjektivních práv v důsledku překročení limitů postupu k odstranění pochybností bez zahájení daňové kontroly posouzena následovně: „*Subjektivním veřejným právem žalobkyně, které bylo dotčeno, je právo na to, aby nebyla ve své autonomii omezována kroky správního orgánu jinak, než jak stanoví zákon. Daňový subjekt má tedy proti správci daně právo na to, aby správce daně využíval postupu k odstranění pochybností k účelům, ke kterým tento procesní instrument slouží. Správce daně nesmí svévolně zaměňovat jednotlivé procesní instituty s procesními instituty jinými. Tato úvaha je v samotném základu demokratického právního státu, který je založen na vázanosti státních orgánů zákonem a jen na takových zásadách do sféry fyzických a právnických osob, které stanoví zákon“.*

Kromě užití, resp. pokračování v postupu k odstranění pochybností v rozporu s povahou tohoto institutu, spatřuje žalobce nezákonný zásah též v nepřiměřené délce vedení postupu, zapříčiněné neodůvodněnými prodlevami ze strany žalovaného.

Žalovaný v této souvislosti správně poznamenává, že lhůta pro ukončení postupu k odstranění pochybností není daňovým řádem ani vnitřním předpisem stanovena. To však v žádném případě neznamená, že je možné vést postup k odstranění pochybností po neomezeně dlouhou dobu.

Na tomto místě považuje soud za vhodné nejprve shrnout, že institut postupu k odstranění pochybností navazuje na v předchozí právní úpravě zakotvený institut vytýkácího řízení [§ 43 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „zákon o správě daní a poplatků“)]. Protože jeho právní úprava dostatečným způsobem nezdůrazňovala povinnost rychlosti a hospodárnosti řízení, a dávala tak na straně správce daně prostor k bezdůvodným průtahům, reagovala správní praxe vydáním pokynů ministerstva financí, které konkrétněji vytyčily meze vytýkácího řízení. V souvislosti s posuzovaným případem lze předně poukázat na pokyn Ministerstva financí č. D-144, jenž pro vedení vytýkácího řízení stanovil nepřekročitelnou lhůtu 12 měsíců.

Ačkoli byl tento pokyn ministerstva financí spolu se zákonem o správě daní a poplatků zrušen ke dni 1. 1. 2011, může dle názoru Městského soudu v Praze i nadále představovat jistý indikátor z hlediska toho, co je třeba považovat již za nepřiměřeně dlouhý postup k odstranění pochybností, který je, jak již bylo uvedeno, institutem navazujícím na institut vytýkácího řízení. Tříletý postup k odstranění pochybností se pak i s přihlédnutím ke lhůtám předchozí úpravy zjevně příčí představě zákonodárce vymezené v důvodové zprávě k daňovému řádu, resp. představě Nejvyššího správního soudu o „*rychlé(m) odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012).

Zásadní je nicméně i judikatorně (viz výše) vyjádřený požadavek na vedení postupu k odstranění pochybností v souladu se zásadou rychlosti a bez zbytečných průtahů, ke kterým ovšem v projednávaném případě zjevně došlo. Žalovaný uvádí, že průtahy v řízení nebyly zapříčiněny prodlevami na jeho straně, nýbrž především absencí odpovědi na jeho mezinárodní dožádání na Slovensko č. j. 347799/14/2003-05402-100518, resp. absencí odpovědi na jeho výzvu k poskytnutí údajů č. j. 1458928/16/2003-60561-100518. I v tomto ohledu lze nejprve přihlídnout k právní úpravě vytýkácího řízení a ke lhůtám a judikatuře týkající se pokynu Ministerstva financí D-144. Ten stanovil, že se běh stanovených lhůt (nikoli však výše zmíněné nepřekročitelné celkové lhůty 12 měsíců) stavěl po dobu dožádání, a to ode dne jeho odeslání do dne jeho vyřízení dožádaným správcem daně. Protože však uvedené pravidlo bylo správcem daně zneužíváno k prodlužování stanovených lhůt, dospěla judikatura k závěru, že pokud dožádaný správce daně dožádání nevyhoví a ani správce daně neprodleně nesdělí důvody, které brání provedení dožádání, nelze toto dožádání považovat za institut, který by stavěl lhůtu k ukončení vytýkácího řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 3/2008-78 ze dne 26. 3. 2008). Nadto byly za účinnosti předchozí úpravy v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Ans 1/2005 ze dne 28. 4. 2005 lhůty dožádáním stavěny pouze v případě, že se jednalo o dožádání o provedení takového úkonu v daňovém řízení, který je pro rozhodnutí správce daně nezbytný. Dožádání tedy nestavěla lhůty v případě, že měla za cíl prověřit skutečnosti s daňovým subjektem sice související, ovšem pro rozhodnutí v jeho věci nikoli nezbytné. Ačkoli v rámci nové úpravy již nelze o limitech mezinárodního dožádání v průběhu postupu k odstranění pochybností uvažovat v kontextu stavění či nestavění lhůt, je zřejmé, že záměrem zákonodárce nemohla být taková změna povahy a účelu postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu oproti vytýkácímu řízení dle zákona o správě daní a poplatků, která by správci daně umožnila v reakci na absenci odpovědi na jeho mezinárodní dožádání nečinně vyčkávat, a protahovat tak postup k odstranění pochybností po prakticky libovolnou dobu.

Jak je zřejmé z výše uvedeného shrnutí správního spisu, odpověď na své mezinárodní dožádání na Slovensko č. j. 347799/14/2003-05402-100518 ze dne 23. 1. 2014 urgoval žalovaný poprvé teprve 24. 3. 2015, tedy po více než jednom roce nečinnosti na straně dožádaného daňového úřadu. Absence odpovědi na uvedené mezinárodní dožádání je tedy právě tak důsledkem nečinnosti (průtahů) na straně žalovaného, a kromě toho jej

neopravňovala neúměrně prodlužovat vedení postupu k odstranění pochybností. Odpověď na výzvu k poskytnutí údajů č. j. 1458928/16/2003-60561-100518 ze dne 3. 3. 2016 žalovaný neobdržel nikdy, a ani ji nikdy neurgoval, k ukončení postupu k odstranění pochybností došlo tedy bez v ní požadovaných údajů, jejich zjištění v rámci postupu k odstranění pochybností tedy zřejmě nebylo pro rozhodnutí žalovaného nezbytné.

Vzhledem k výše uvedenému soud žalobu shledal důvodnou a podle § 87 odst. 2 s. ř. s. vyslovil, že zásah žalovaného spočívající v nepřiměřené délce a vedení předmětného postupu k odstranění pochybností byl nezákonný.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. - žalobce byl v řízení plně úspěšný, náleží mu tak proti žalovanému náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Náklady řízení žalobce spočívají předně v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2 000 Kč. Další náklady žalobce tvoří odměna daňového poradce, při jejímž výpočtu soud obdobně postupoval podle předpisů o mimosmluvní odměně advokáta (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Odměna zástupce žalobce náleží za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení ve věci, podání návrhu ve věci samé a podání repliky k vyjádření žalovaného. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč ($3 \times 3\,100\text{ Kč} = 9\,300\text{ Kč}$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($3 \times 300\text{ Kč} = 900\text{ Kč}$). Soud přitom odměnu zástupce žalobce zvýšil o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tak soud žalobci přiznal na náhradě nákladů řízení částku 14 342 Kč.

P o u ě n í : Proti 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). Případně-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 12. ledna 2017

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová