



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **Alverso GmbH**, se sídlem Maienbuhlstr. 8c, Wembach, Spolková republika Německo, zast. BD Consult, s.r.o., se sídlem Praha 3, Jeseniova 1196/52, IČO: 25615955, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě ze dne 12. 5. 2015 na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

t a k t o:

- I. Žaloba se odmítá v části, kterou se žalobce domáhal určení, že postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za listopad 2013 prováděný u žalobce žalovaným byl nezákonným zásahem správního orgánu.
- II. Určuje se, že postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za leden 2014 prováděný u žalobce žalovaným byl nezákonným zásahem správního orgánu.
- III. Žaloba se odmítá v části, kterou se žalobce domáhal určení, že daňová kontrola u daně z přidané hodnoty za listopad 2013 zahájená u žalobce dne 4. 2. 2015 je nezákonným zásahem správního orgánu, a nařízení žalovanému ukončit daňovou kontrolu ve lhůtě stanovené soudem a vyměřit žalobci daň z přidané hodnoty za toto období ve výši uvedené v daňovém přiznání.
- IV. Žaloba se odmítá v části, kterou se žalobce domáhal určení, že daňová kontrola u daně z přidané hodnoty za leden 2014 zahájená u žalobce dne 1. 4. 2015 je nezákonným zásahem správního orgánu, a nařízení žalovanému ukončit daňovou kontrolu ve lhůtě stanovené soudem a vyměřit žalobci daň z přidané hodnoty za toto období ve výši uvedené v daňovém přiznání.
- V. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 5.642,50 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce, společnosti BD Consult, s.r.o.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou ze dne 12. 5. 2015 podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu, za který označil:

- postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za listopad 2013 prováděný u žalobce žalovaným,
- postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za leden 2014 prováděný u žalobce žalovaným,
- daňovou kontrolu u daně z přidané hodnoty za listopad 2013 zahájenou u žalobce dne 4. 2. 2015,
- daňovou kontrolu u daně z přidané hodnoty za leden 2014 zahájenou u žalobce dne 1. 4. 2015.

Nezákonnost postupů k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za obě výše uvedená zdaňovací období žalobce spatřuje jednak v nekonkrétnosti výzev k odstranění pochybností, jimiž byly tyto postupy zahájeny, dále v rozsahu správcem daně požadovaných dokumentů, a konečně v nepřiměřené délce a rozsahu postupů k odstranění pochybností. Nezákonnost daňových kontrol u daně z přidané hodnoty za obě výše uvedená zdaňovací období je dle žalobce způsobena již tím, že nezákonné byly již postupy k odstranění pochybností, které daňovým kontrolám předcházely. Za další důvody nezákonnosti obou daňových kontrol žalobce označil nedostatek součinnosti ze strany správce daně a to, že jeho zástupci nebylo dne 1. 12. 2014 umožněno nahlédnout do vyhledávací části spisu. Žalobce rovněž vytýká žalovanému, že vyrozuměním o vyřízení stížnosti ze dne 27. 1. 2015 potvrdil postup správce daně, jenž označil za nepřipustnou stížnost, kterou žalobce napadal nezákonnost postupů k odstranění pochybností. Z tohoto postupu žalovaného je dle mínění žalobce patrná snaha odeprít mu soudní ochranu, neboť stávající judikatura vyžaduje, aby před podáním zásahové žaloby byla využita obrana v linii finančních orgánů v podobě stížnosti dle § 261 daňového řádu a žádosti o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona (na tomto místě žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013 č. j. 9 Aps 4/2013 – 25).

V žalobním petitu, jehož změnu soud připustil při ústním jednání konaném dne 21. 9. 2016, žalobce navrhl vydání rozsudku, kterým by soud 1. určil, že postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za listopad 2013 prováděný u žalobce žalovaným byl nezákonným zásahem správního orgánu; 2. určil, že postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za leden 2014 prováděný u žalobce žalovaným byl nezákonným zásahem správního orgánu; 3. určil, že daňová kontrola u daně z přidané hodnoty za listopad 2013 zahájená u žalobce dne 4. 2. 2015 je nezákonným zásahem správního orgánu, a nařídil žalovanému ukončit daňovou kontrolu ve lhůtě stanovené soudem a vyměřit žalobci daň z přidané hodnoty za toto období ve výši uvedené v daňovém přiznání; 4. určil, že daňová kontrola u daně z přidané hodnoty za leden 2014 zahájená u žalobce dne 1. 4. 2015 je nezákonným zásahem správního orgánu, a nařídil žalovanému ukončit daňovou kontrolu ve lhůtě stanovené soudem a vyměřit žalobci daň z přidané hodnoty za toto období ve výši uvedené v daňovém přiznání.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že výzvy k odstranění pochybností, jimiž byly zahájeny postupy k odstranění pochybností za rozhodná zdaňovací období, dostály obsahovým požadavkům, které byly vymezeny rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008 č. j. 9 Afs 110/2007 – 102. Výzvami byly žalobci sděleny pochybnosti správce daně takovým

způsobem, který mu umožňoval určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Při nahlížení do spisu dne 1. 12. 2014 nebylo zástupci žalobce umožněno nahlédnout do vyhledávací části spisu, neboť k tomu v zájmu zachování objektivity šetřených informací nebyl důvod. Protože se v rámci postupů k odstranění pochybností nepodařilo vzniklé pochybnosti odstranit, byly za rozhodná zdaňovací období zahájeny daňové kontroly. Žalovaný v daném případě prověřuje dodání zboží (odpadový plast) nakoupeného v tuzemsku v nezměněném stavu odběratelům do zahraničí (Itálie, Německo, Švédsko). V průběhu daňových kontrol žalovaný mj. zaslal žádosti o mezinárodní dožádání, na které dosud obdržel jen některé odpovědi. Po žalovaném nelze požadovat bezodkladné vydání rozhodnutí, není-li dostatečně prověřen stav věci, o kterém má být rozhodnuto.

V podání ze dne 25. 9. 2015 žalobce uvedl, že žalovaný nadále pokračuje v nezákonné daňové kontrole a prohluje svoji nečinnost. Přestože doklady o tom, komu a kdy žalobce zboží dodal, měl správce daně k dispozici již na počátku roku 2014, údajná pochybnost o uskutečnění přepravy mu vznikla až po roce. Žádosti o mezinárodní dožádání správce daně zpracoval až 11. 2. 2015 a doplnil až 29. 5. 2015. Konkrétní otázky, na které požaduje odpovědi v rámci mezinárodního dožádání, byl tedy schopen zformulovat až po roce a čtvrt trvajícím řízení. Žalobce proto dne 10. 7. 2015 podal druhý podnět na ochranu před nečinností žalovaného, nicméně i tento podnět Odvolací finanční ředitelství vyrozuměním ze dne 6. 8. 2015 odložilo. Žalobce dále uvedl, že při ústním jednání konaném dne 2. 9. 2015 neobdržel od správce daně konkrétní odpovědi na dotazy, jaké konkrétní pochybnosti ještě nebyly odstraněny a z jakého důvodu dosud nebyly provedeny výsledky žalobcem navržených svědků, kteří mohou prokázat uskutečnění přepravy zboží do jiných členských států EU. Správce daně navíc dosud nekontaktoval zahraniční přepravní firmy; zřejmě tak hodlá učinit až v dalším kole mezinárodních dožádání. Žalobce zdůraznil, že ani on, ani jeho obchodní partneři řízení nijak neprotahují a jsou kontaktní. Žalovaný v daném případě, kdy se jedná toliko o několik obchodních případů v řádu jednotek a nikoliv desítek či stovek, svými obstrukcemi a nečinností účelově oddaluje vyplacení nadměrného odpočtu žalobci, přičemž využívá faktu, že po dobu mezinárodních dožádání neplyne prekluzivní lhůta pro vyměření daně.

V podání ze dne 24. 2. 2016 žalobce soudu sdělil, že žalovaný nadále pokračuje v nezákonné daňové kontrole a nadále prohluje svoji nečinnost. Žalobce má za to, že žalovaný se v daném případě dopouští zneužití práva, neboť účelově podávanými dožádáními prodlužuje ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Vzhledem k mezinárodnímu dožádání může žalovaný zdržovat vrácení nadměrného odpočtu daně žalobci, přičemž není vázán tříletou prekluzivní lhůtou pro stanovení daně. Na některé žádosti o mezinárodní dožádání správce daně doposud neobdržel žádnou odpověď. Přestože všechny lhůty v oblasti mezinárodního dožádání zakotvené v čl. 7 Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní uplynuly, správce daně k tomu nezažádal žádný postoj kromě nečinného vyčkávání na výsledky dožádání. Na dotaz, co s tím hodlá dělat, žalobci pouze sdělil, že bude odpověď urgovat. Některá mezinárodní dožádání byla navíc vystavena chybně, což mělo za následek další protahování řízení. Dle názoru žalobce se správce daně neorientuje ve správním spise.

V podání ze dne 19. 8. 2016 žalobce zopakoval totožnou argumentaci jako v podání ze dne 24. 2. 2016 a dodal, že v dané věci dosud nedošlo k žádnému posunu. Z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 6. 2016 dle žalobce plyne, že správce daně není schopen získat výsledky dožádání zahraničních finančních úřadů, a ačkoliv byl upozorněn na překračování

zákonných lhůt pro odpověď na mezinárodní dožádání, jeho jedinou odpovědí na žalobcovy námitky bylo sdělení, že se pokusí o urgenci prostřednictvím nadřízeného orgánu.

Při ústním jednání před soudem žalobce setrval na podané žalobě. Zrekapituloval její obsah a k věci samé dále uvedl, že v současné době správce daně nedělá nic, protože dožádání do Itálie, které bylo podáno 11. 2. 2015, nebylo dodnes vyřízeno. Vzhledem k tomu, že limit pro vyřízení mezinárodního dožádání podle Směrnice Rady činí maximálně 6 měsíců, je žalovaný v současné době již rok v prodlení. Když na to žalobce v červnu tohoto roku upozornil, bylo mu řečeno, že budou dožádání urgovat. Na dotaz, zda urgování přes nadřízený orgán prodlužuje lhůtu dle směrnice, žalovaný pouze zopakoval, že bude dožádání urgovat. Je možné, že žalovaný zahájí ještě další sérii dožádání na přepravce. Rozhodně to nevypadá, že by se věc chýlila ke konci. Žalovaný i nadále čeká na to, jestli přijdou výsledky dožádání ze zahraničí a fakticky je nečinný. Nejenom Itálie, ale též Polsko už překročilo zákonné lhůty pro odpověď na dožádání. Dle informací žalobce měl být teprve teď v září vyslechnut v Polsku svědek kooperující firmy. I z toho je zřejmé, že řízení v dané věci se vůbec neblíží ke konci.

Zástupce žalobce při jednání k dotazu soudu uvedl, že po zahájení daňových kontrol již žalobce stížnost na postup správce daně a navazující žádost o prošetření způsobu vyřízení takové stížnosti nepodával, avšak podal dva podněty na odstranění nečinnosti správce daně.

Žalovaný při jednání před soudem uvedl, že trvá na tom, aby byla žaloba odmítnuta, protože daňová kontrola u žalobce je zásahem oprávněným. Není pravdou, že jeho územní pracoviště v Modřanech nic nečiní. Probíhající daňová kontrola je skutečně komplikovaná, je tam více mezinárodních dožádání, jejichž adresáty jsou Švédsko, Německo, Polsko či Itálie, a provádí se výsledky ohledně přepravy. Jedná se o fyzické osoby, výsledky na polské straně jsou složité a čas tam skutečně neúprosne běží. K časovému horizontu, kdy bude možné daňovou kontrolu ukončit, je obtížné se vyjádřit. Záleží mj. na tom, zda bude možné uzavřít kontrolu nějakým způsobem i bez odpovědi italské daňové správy, která je skutečně liknavá. Na základě důkazního materiálu, který je zatím k dispozici, se žalovaný nicméně domnívá, že daňovou kontrolu bude možné ukončit v řádech měsíců.

V posuzované věci soud vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 46 odst. 1 s.ř.s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže

- a) soud o téže věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat,
- b) návrh byl podán předčasně nebo opožděně,
- c) návrh byl podán osobou k tomu zjevně neoprávněnou,
- d) návrh je podle tohoto zákona nepřipustný.

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

Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřijatelná, 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 § 87 odst. 1 s.ř.s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

Podle § 87 odst. 2 s.ř.s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Šlo-li o zásah ozbrojených sil, veřejného ozbrojeného sboru, ozbrojeného bezpečnostního sboru nebo jiného obdobného sboru, uloží soud tento zákaz nebo příkaz správnímu orgánu nebo obci, která takový sbor řídí nebo které je takový sbor podřízen.

Podle § 87 odst. 3 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

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 § 89 odst. 2 daňového řádu ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

Podle § 261 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.

Podle § 261 odst. 6 daňového řádu má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.

Soud o věci uvažil takto:

V části, ve které žalobce za nezákonný zásah žalovaného označuje postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za listopad 2013, je žaloba opožděná. Postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za listopad 2013 žalovaný u žalobce zahájil výzvou ze dne 23. 1. 2014 a ukončil jej 4. 2. 2015, kdy došlo jeho k „překlopení“ do daňové kontroly. O této skutečnosti žalobce nepochybně věděl, přesto žalobu v této věci podal až dne 12. 5. 2015, tj. více než dva měsíce po ukončení postupu k odstranění pochybností

u daně z přidané hodnoty za listopad 2013. Zmeškal tak zákonem stanovenou dvouměsíční subjektivní lhůtu k podání žaloby, zakotvenou v § 84 odst. 1 s.ř.s., která běžela ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl. Zmeškání této lhůty nelze podle § 84 odst. 2 s.ř.s. prominout. Soud proto prvním výrokem tohoto rozsudku v souladu s § 46 odst. 1 písm. b) s.ř.s. žalobu v této části pro její opožděnost odmítl.

Soud pro úplnost uvádí, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva rozdílné a relativně samostatné postupy prováděné správcem daně v rámci daňového řízení, které probíhají nezávisle na sobě a každý se uplatní v jiné situaci (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015 č. j. 9 Afs 276/2014 – 43 a ze dne 10. 9. 2014 č. j. 1 Afs 107/2014 – 31). Oba tyto postupy proto nelze vzájemně zaměňovat a je třeba je považovat za samostatné „zásahy“ správního orgánu, a to i z hlediska hodnocení běhu lhůty k podání žaloby proti takovému zásahu.

Soud však shledal opodstatněnou žalobu v té části, ve které žalobce brojí proti nezákonnosti postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za leden 2014 prováděného u něj žalovaným v období od 25. 3. 2014 (datum vydání výzvy k odstranění pochybností) do 1. 4. 2015 (zahájení daňové kontroly). Zákonem stanovená dvouměsíční subjektivní lhůta pro podání žaloby byla žalobcem v tomto případě dodržena. Nezákonnost postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za leden 2014 prováděného u žalobce žalovaným však soud nespatřuje v nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 25. 3. 2014, ale v nepřiměřeně dlouhém trvání celého postupu.

Co se týče výzvy k odstranění pochybností ze dne 25. 3. 2014 č. j. 1768923/14/2001-25103-109934, tato dle náhledu soudu vyhovuje požadavkům obsaženým v § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť žalovaný v ní dostatečně určitým způsobem vyjádřil své konkrétní pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti žalobcem podaného daňového přiznání. Žalovaný v předmětné výzvě konstatoval, že uvedené pochybnosti mu vznikly, protože žalobcem deklarovaná hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a rovněž hodnota dodání zboží do jiného členského státu EU dosahují značných hodnot, a to v poměrně krátkém časovém úseku od účinnosti (žalobcovy) registrace k DPH. Žalovanému tak vznikly pochybnosti o tom, zda byla předmětná plnění skutečně přijata, zda u nich byl uplatněn odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a zda byla tato přijatá plnění použita k uskutečnění ekonomické činnosti, a dále zda byly splněny podmínky podstatné pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH. Žalovaný jakožto správce daně tímto způsobem srozumitelně vyjádřil své konkrétní pochybnosti, a uvedl též, na základě jakých skutečností tyto pochybnosti pojal, když poukázal jednak na značnou hodnotu žalobcem deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a rovněž hodnotu dodání zboží do jiného členského státu EU ve spojení s krátkým časovým odstupem od žalobcovy registrace k DPH. Soud v této souvislosti považuje za nutné zdůraznit, že na základě podkladů, které měl při vydání předmětné výzvy k dispozici (tímto podkladem bylo žalobcovo přiznání k dani z přidané hodnoty za rozhodné zdaňovací období), žalovaný nebyl objektivně schopen formulovat své pochybnosti ve výzvě detailnějším způsobem.

Předmětná výzva obsahuje rovněž konkrétní požadavky, které správce daně vůči žalobci vznesl za účelem odstranění pochybností. Žalobce byl vyzván k tomu, aby předložil evidenci podle § 100 zákona o DPH, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k řádku 20 a 40 daňového

přiznání. Dále byl vyzván, aby prokázal, co vše je předmětem jeho ekonomické činnosti, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v daňovém přiznání uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, a že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu EU dle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Za tímto účelem měl žalobce předložit veškeré důkazní prostředky, které má k dispozici, k čemuž mu byla žalovaným stanovena lhůta v trvání 30 dnů. Výše uvedené požadavky pokládá soud za dostatečně určité a konkrétní. Žalovaný žalobci umožnil, aby se ke vzniklým pochybnostem vyjádřil a vysvětlil je, a stejně tak mu umožnil předložit relevantní důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Žalobce rozhodně nebyl předmětnou výzvou vyzván k předložení veškerých dokladů bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním. Lze uzavřít, že žalovaný při vydání předmětné výzvy postupoval v souladu s § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Žalobce však právem vytýká žalovanému nepřiměřenou délku a rozsah postupu k odstranění pochybností, jakož i nedostatek součinnosti. Na tomto místě soud považuje za vhodné nejprve citovat závěry, které ohledně postupu k odstranění pochybností dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 25. 6. 2014 č. j. 1 Aps 20/2013 – 61 a ze dne 16. 12. 2015 č. j. 2 Afs 32/2015 - 41:

- Cílem postupu k odstranění pochybností je stejně jak i u ostatních postupů při správě daní (viz vyhledávací činnost správce daně, místní šetření a daňová kontrola) přispět k zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši.

- 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.).

- Zákonodárce v současné úpravě postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů.

- Postup k odstranění pochybností 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).

- 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.

- Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly

V projednávané věci postup k odstranění pochybností ohledně daně z přidané hodnoty za leden 2014 evidentně nevedl k neprodlenému a bezprostřednímu ověření řádného splnění daňových povinností žalobcem. Z průběhu daňového řízení vyplývá, že žalobcův případ je skutkově složitý a žalovaný je za účelem řádného zjištění skutkového stavu nucen provádět procesně komplikované, rozsáhlé a časově náročné dokazování, které kromě výsledku svědků zahrnuje též řadu vnitrostátních a mezinárodních dožádání. Vnitrostátní dožádání přitom žalovaný prováděl již v rámci postupu k odstranění pochybností, o čemž svědčí jím sepsaný úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 4. 2. 2015, který je součástí správního spisu. Dle názoru soudu žalovaný mohl a měl tuto skutkovou složitost věci a s tím spojenou náročnost potřebného dokazování rozpoznat a zahájený postup k odstranění pochybností „překlopit“ do režimu daňové kontroly mnohem dříve, než se ve skutečnosti stalo. Žalovanému však trvalo celý rok, než k tomuto poznání dospěl, přičemž během této doby nejenže nečinil na sebe navazující úkony ve stmelené časové posloupnosti za účelem rychlého odstranění pochybností, které mu bránily v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně, ale též nedostatečně komunikoval se žalobcem. Ten tak právem žalovanému vytýká nedostatek součinnosti, přičemž poukazuje na to, že poté, co reagoval na výzvu k odstranění pochybností ze dne 25. 3. 2014 a v dubnu 2014 předložil správci daně důkazní prostředky, s ním správce daně po dlouhou dobu ve věci samé vůbec nejednal, činil vlastní úkony (dožádání) a žalobce až v únoru 2015 úředním záznamem vyrozuměl o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností. Na základě všech výše uvedených skutečností soud shledal žalobu v této části důvodnou, a proto druhým výrokem rozsudku určil, že postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za leden 2014 prováděný u žalobce žalovaným byl nezákonným zásahem správního orgánu.

Dalším tvrzeným důvodem nezákonnosti postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za leden 2014, jímž je dle žalobce neumožnění nahlédnutí do spisu, k němuž mělo dojít dne 1. 12. 2014, se soud nezabýval, protože ohledně tohoto důvodu žalobce zmeškal zákonem stanovenou dvouměsíční subjektivní lhůtu pro podání žaloby zakotvenou v § 84 odst. 1 s.ř.s. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 8. 2014 č. j. 10 Afs 28/2014 – 51, včasnost žaloby je nutno posuzovat zvlášť ve vztahu k jednotlivým důvodům žalobcem tvrzené nezákonnosti zásahu. Je sice pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy. O neumožnění nahlédnutí zástupci žalobce do vyhledávací části spisu žalobce nepochybně věděl již ode dne 1. 12. 2014, kdy k tomuto úkonu došlo. Žaloba ze dne

12. 5. 2015, v níž tento postup správce daně napadá jako nezákonný, je v této části nutně opožděná.

Soud pro úplnost dodává, že na posouzení (ne)zákonnosti postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za leden 2014 nemůže mít žádný vliv způsob, jakým žalovaný a následně Odvolací finanční ředitelství procesně vyhodnotili žalobcovu stížnost proti postupu správce daně. Skutečnost, že žalovaný ve vyrozumění ze dne 27. 1. 2015 označil žalobcovu stížnost za nepřipustnou, a Odvolací finanční ředitelství tomuto posouzení přisvědčilo ve vyrozumění ze dne 31. 3. 2015 o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti, samozřejmě nemůže být důvodem k odepření soudní ochrany žalobci.

Třetím a čtvrtým výrokem rozsudku soud odmítl žalobu v částech, v nichž žalobce brojil proti nezákonnosti daňové kontroly daně z přidané hodnoty za listopad 2013 zahájené u žalobce dne 4. 2. 2015 a dále proti nezákonnosti daňové kontroly daně z přidané hodnoty za leden 2014 zahájené u žalobce dne 1. 4. 2015. Soud totiž shledal, že žalobce před podáním žaloby nevyčerpal jiný právní prostředek ochrany v podobě stížnosti podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, což má za následek nepřipustnost žaloby podle § 85 s.ř.s.

Závěr, podle kterého je možné zásahovou žalobu, kterou se žalobce domáhá ochrany proti daňové kontrole, věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 11. 2013 č. j. 9 Aps 4/2013 – 25. Tento rozsudek, na jehož odůvodnění soud pro stručnost odkazuje, je žalobci bezpochyby znám, neboť na něj výslovně poukazuje v žalobě. V souzené věci nicméně žalobce proti daňovým kontrolám daně z přidané hodnoty za listopad 2013 a za leden 2014 stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu ani navazující žádost o prošetření způsobu vyřízení takové stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu neuplatnil. Tento prostředek ochrany žalobce uplatnil toliko proti postupům k odstranění pochybností, které daňovým kontrolám předcházely, k čemuž však nelze přihlídnout. Z časové souslednosti a z logiky věci je totiž zřejmé, že ve stížnosti proti postupům k odstranění pochybností podané dne 19. 12. 2014 nemohl žalobce napadat postup správce daně v průběhu daňových kontrol, neboť ty v době podání stížnosti ještě ani nebyly zahájeny. Navíc, jak již soud konstatoval shora, postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva rozdílné a relativně samostatné postupy prováděné správcem daně v rámci daňového řízení, které probíhají nezávisle na sobě. Oba tyto postupy proto nelze vzájemně zaměňovat a je třeba je považovat za samostatné „zásahy“ správního orgánu. Měl-li tedy žalobce za to, že postup žalovaného při daňových kontrolách daně z přidané hodnoty za listopad 2013 a za leden 2014 je nezákonným zásahem, bylo jeho povinností nejprve vyčerpat prostředek ochrany v podobě stížnosti podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Protože tak neučinil, je jeho žaloba v této části podle § 85 s.ř.s. nepřipustná, a proto ji soud dle § 46 odst. 1 písm. d) s.ř.s. bez věcného posouzení odmítl.

Soud nepřehlédl, že žalobce po zahájení předmětných daňových kontrol podal dne 10. 7. 2015 u Odvolacího finančního ředitelství podnět na ochranu před nečinností správce daně; tato skutečnost nicméně nemůže mít na závěr soudu o nepřipustnosti žaloby žádný vliv. Jak zcela jednoznačně dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 11. 2013 č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, zásahovou žalobu, kterou se žalobce domáhá ochrany proti daňové kontrole, je možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Prostředkem ochrany, který musí být ze strany

daňového subjektu bezvýsledně vyčerpán před podáním zásahové žaloby namířené proti daňové kontrole, je tedy jednak stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a na ni navazující žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, nikoliv podnět na ochranu před nečinností správce daně podle § 38 daňového řádu.

Jak plyne z dikce ustanovení § 38 daňového řádu, daňový subjekt může takový podnět nejbližší nadřízenému správci daně uplatnit v případě, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože

- a) marně uplynula zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon,
- b) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu při správě daní obvyklá, nebo
- c) nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že daňový řád nestanoví žádnou lhůtu pro provedení daňové kontroly, a daňová kontrola není ani ukončena vydáním rozhodnutí (ukončena je dle § 88 odst. 4 daňového řádu podpisem zprávy o daňové kontrole), nelze proti nepřiměřené délce daňové kontroly účinně brojit podnětem na ochranu před nečinností správce daně podle § 38 daňového řádu. Prostředkem ochrany daňového subjektu proti nepřiměřené délce daňové kontroly je, jak již bylo opakovaně konstatováno shora, stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a na ni navazující žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla úspěšná pouze v části, v níž směřovala proti zásahu v podobě postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za leden 2014, a ve zbývajících částech byla odmítnuta, lze konstatovat, že žalobce byl v řízení úspěšný toliko z jedné čtvrtiny. Soud proto ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci částečný úspěch, právo na náhradu jedné čtvrtiny vzniklých nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, jsou tvořeny těmito položkami: 1. zaplaceným soudním poplatkem ve výši 2.000,- Kč, 2. odměnou za právní zastoupení žalobce, a to za celkem pět úkonů právní služby (převzetí zastoupení, podání ve věci samé ze dne 25. 9. 2015, podání ve věci samé ze dne 24. 2. 2016, podání ve věci samé ze dne 19. 8. 2016, účast při jednání soudu), přičemž sazba odměny za každý z těchto úkonů činí 3.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2013), 3. pěti paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 9. 2006), 4. částkou 3.570,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobce 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.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tak činí 22.570,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši odpovídající jedné čtvrtině této částky, a to ve stanovené lhůtě k rukám právního zástupce žalobce, společnosti BD Consult, s.r.o.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 21. září 2016

JUDr. Ivanka Havlíková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová