



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: **Honister SE**, se sídlem Havlíčkově náměstí 2859/12, 130 00 Praha 3, IČ: 24259543, zastoupen BD Consult, s. r. o., právnickou osobou vykonávající daňové poradenství, se sídlem Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3, IČ: 25615955, 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

t a k t o :

- I. Daňová kontrola zahájená žalovaným na základě protokolu č. j. 2498534/15/2003-60565-110193 ze dne 7. 4. 2015, **byla nezákonným zásahem.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 18 456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce, BD Consult, s. r. o., právnické osoby vykonávající daňové poradenství.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhal, aby soud určil, že daňová kontrola zahájená žalovaným na základě protokolu č. j. 2498534/15/2003-60565-110193 ze dne 7. 4. 2015 (dále též „**protokol o zahájení daňové kontroly**“) byla nezákonným zásahem z důvodu nečinnosti, resp. zbytečných průtahů ze strany žalovaného.

Nezákonnost daňové kontroly spatřoval žalobce především v nečinnosti žalovaného, která měla nesporně trvat přinejmenším od 30. 4. 2015, kdy žalobce písemně zodpověděl dotazy položené žalovaným, do 23. 9. 2015, kdy žalovaný odeslal na Specializovaný finanční úřad dožádání č. j. 3156009/15/2003-60565-109792 (dále též „**dožádání na Specializovaný finanční úřad**“) za účelem ověření uskutečnění prodeje obchodního závodu společnosti Conseq Funds investiční společnost, a.s. (dále též „**obchodní partner žalobce**“). Žalovaný tedy po dobu bezmála pěti měsíců v daňové kontrole nečinil žádné úkony, což ostatně sám

připouští. Na telefonickou urgenci žalobce mu bylo žalovaným sděleno, že hodlá provádět šetření u obchodního partnera žalobce. Toto šetření však žalobce považoval za nadbytečné, neboť všechny potřebné doklady i odpovědi žalovanému již poskytl nejpozději 30. 4. 2015. Pokud žalovaný považoval za nutné provést u obchodního partnera žalobce šetření, není žalobci jasné, proč tak po dobu pěti měsíců nečinil, a to tím spíše s přihlédnutím ke skutečnosti, že se stejně jako v případě žalobce jedná o pražský daňový subjekt. Nadto uvedl, že o uskutečnění předmětné transakce mezi žalobcem a jeho obchodním partnerem se mohl žalovaný kdykoli přesvědčit též z veřejně dostupných zdrojů. Uvedenou pětíměsíční nečinnost pak žalobce označil za nečinnost v rozporu s § 38 odst. 1 písm. b) a c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**daňový řád**“), jakož i v rozporu s § 38 odst. 2 daňového řádu.

Značnou část žaloby věnoval žalobce polemice s argumentací Odvolacího finančního ředitelství uvedenou ve vyrozumění ze dne 4. 11. 2015, č. j. 37398/15/5300-22441-701296 (dále též „**vyrozumění o odložení podnětu proti nečinnosti**“), jímž byl odložen podnět žalobce na ochranu proti nečinnosti žalovaného ze dne 2. 10. 2015. Uvedl, že Odvolací finanční ředitelství výslovně potvrdilo, že žalovaný skutečně nepostupoval bez zbytečných průtahů, když v době od 30. 4. 2015 do 23. 9. 2015 neučinil žádný úkon ve věci. Žalobce nicméně nesouhlasil s tím, že by byla nečinnost žalovaného zhojena tím, že dne 23. 9. 2015 učinil dožádání na Specializovaný finanční úřad, neboť toto dožádání, resp. celkový postup žalovaného směřující k ověření uskutečnění prodeje obchodního závodu obchodnímu partnerovi žalobce, považoval za nadbytečný a nesmyslný, a to z výše uvedených důvodů.

V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Ans 4/2011 ze dne 31. 5. 2011, dle kterého lze nesmyslné a neúčelné úkony správce daně (např. s cílem záměrně protahovat řízení) z obsahového hlediska považovat za faktickou nečinnost, neboť vedou k neodůvodněným průtahům v řízení. Žalobce připustil, že se uvedený rozsudek věnuje úpravě dle již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je však přesvědčen, že v něm vyslovené závěry ohledně nesmyslných úkonů správce daně jsou aplikovatelné i v rámci současné úpravy daňové kontroly dle daňového řádu.

Závěrem své žaloby žalobce vznesl pochybnost, zda žalovaný účelově nezaměnil daňovou kontrolu s postupem k odstranění pochybností, neboť v jeho případě ze strany žalovaného žádné rozsáhlé dokazování prováděno nebylo, a žalovaného pochybnost spočívala v posouzení pouze jedné konkrétní smlouvy. Bez ohledu na tuto námitku je nicméně žalobce přesvědčen, že posuzování textu jediné smlouvy, kterou měl žalovaný v době podání žaloby k dispozici již sedm měsíců, aniž by byly žalobci známy jakékoli pochybnosti o jejím textu, rozsahu či platnosti, nemůže být v souladu se základními zásadami správy daní, resp. byla nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu.

Na základě výše uvedeného žalobce původně navrhoval, aby soud prohlásil předmětnou daňovou kontrolu za nezákonný zásah žalovaného a nařídil mu do patnácti dnů od právní moci rozsudku nezákonný zásah ukončit a vyměřit daň z přidané hodnoty za předmětné období. Protože však žalovaný v mezičase daňovou kontrolu z vlastní vůle ukončil a vydal platební výměr, požádal následně žalobce o změnu petitu, jímž se nově domáhá pouze určení, že předmětná daňová kontrola byla nezákonným zásahem, jakož i přiznání náhrady nákladů řízení (k tomu viz níže).

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 28. 12. 2015 nejprve odmítl názor žalobce, že jím prováděné šetření u obchodního partnera žalobce bylo nesmyslné. Uvedl, že k zahájení

daňové kontroly u žalobce přistoupil z důvodu pochybností o správnosti a úplnosti všech údajů uvedených v přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období. V protokolu o zahájení daňové kontroly žalobce uvedl, že v listopadu 2014 provedl prodej obchodního závodu dle § 13 odst. 8 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**zákon o DPH**“). Předmětem předložené kupní smlouvy ze dne 10. 11. 2014 však byl prodej pozemků a staveb. Žalovaný proto považoval za nutné ověřit, zda žalobce uskutečnil prodej obchodního závodu, který není předmětem daně, nebo zda byl uskutečněn prodej zboží. Z tohoto důvodu pak prověřoval, zda obchodní partner žalobce předmětný prodej zaúčtoval a přiznal stejně jako žalobce. Žalovaný k tomuto cíli prováděl vlastní vyhledávací činnost, a po analýze takto získaných podkladů dospěl k názoru, že je třeba podstatné okolnosti prodeje obchodního závodu ověřit podrobněji, a přistoupil k odeslání dožádání Specializovanému finančnímu úřadu, který je místně příslušným správcem obchodního partnera žalobce. V důsledku nevyhovění tomuto dožádání se žalovaný rozhodl zaslat výzvu dle § 93 odst. 4 daňového řádu přímo obchodnímu partnerovi žalobce. Dle odpovědi na uvedenou výzvu, kterou žalovaný obdržel 8. 12. 2015, byla předmětná budova u obchodního partnera žalobce zaúčtována jako nemovitost v režimu osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně. Protože však žalobce prodej předmětné budovy uvedl jako prodej obchodního závodu, pochybnosti žalovaného nadále přetrvávaly.

Žalovaný se dále věnoval žalobcovu tvrzení o své údajné nečinnosti ve věci. Shrnul v této souvislosti některé aspekty zákonné úpravy daňového řízení, jeho cíl dle § 1 odst. 2 daňového řádu a zásadu oficiality vyjádřenou v § 9 odst. 2 daňového řádu, a uvedl, že úkolem správce daně je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji, pročez po něm nelze požadovat bezodkladné vydání rozhodnutí (resp. ukončení daňové kontroly), není-li dostatečně prověřen stav věci, o které má být rozhodnuto. Pokud jde o žalobcovu argumentaci založenou na § 38 daňového řádu, odkázal žalovaný primárně na argumenty uvedené ve vyrozumění o odložení podnětu proti nečinnosti. Domnívá se, že při provádění daňové kontroly není vázán zákonnou lhůtou, v níž by byl povinen daňovou kontrolu ukončit, a jedinou relevantní lhůtou je v této souvislosti tříletá prekluzivní lhůta dle § 148 daňového řádu, která však v předmětném případě nepochybně neuběhla. Dále připomněl, že lhůty obvyklé pro provedení jistého úkonu v rámci daňového řízení jsou stanoveny vnitřními předpisy, přičemž pro stanovení lhůty pro ukončení daňové kontroly žádný takový vnitřní předpis vydán nebyl. Ani důvod k ochraně proti nečinnosti spočívající v nevydání rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo ke shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí, nebyl dle žalovaného naplněn. V této souvislosti žalovaný připustil, že byla akceptována námitka žalobce, že správce daně nepostupoval bez zbytečných průtahů, když v době od 30. 4. 2015 do 23. 9. 2015 neučinil žádný úkon, avšak je přesvědčen, že uvedená nečinnost byla odstraněna zasláním dožádání Specializovanému finančnímu úřadu dne 23. 9. 2015. Uvedené dožádání bylo přitom zasláno právě z toho důvodu, že správce daně neshromáždil k uvedenému dni ještě všechny podklady potřebné pro ukončení daňové kontroly. Nakonec žalovaný bez bližšího vysvětlení, pouze s odkazem na průběh daňové kontroly, uvedl, že ve svém postupu nespátřuje ani nečinnost spočívající nevydání rozhodnutí do 3 měsíců ode dne, kdy byl vůči žalobci učiněn poslední úkon (dle § 38 odst. 2 daňového řádu).

Z uvedených důvodů žalovaný považoval žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu za nedůvodnou a navrhl, aby byla soudem v plném rozsahu zamítnuta s tím, že náklady řízení včetně soudního poplatku ponese žalobce.

Na vyjádření žalovaného odpověděl žalobce replikou ze dne 18. 1. 2016. V ní nejprve reagoval na tvrzení žalovaného, že jeho nečinnost trvající od 30. 4. 2015 byla dne 23. 9. 2015 odstraněna zasláním dožádání na Specializovaný finanční úřad. Znovu v této souvislosti

upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu, citovanou již v žalobě, a vyjádřil přesvědčení, že s ohledem na nesmyslnost uvedeného dožádání byl žalovaný i přes jeho zaslání fakticky nečinný. Upozornil také na to, že Specializovaný finanční úřad odmítl dožádání žalovaného vyhovět. Nečinnost žalovaného tak mohla být odstraněna teprve dne 30. 11. 2015, kdy žalovaný zaslal obchodnímu partnerovi žalobce výzvu dle § 93 odst. 4 daňového řádu přímo obchodnímu partnerovi žalobce.

Žalobce dále v žalobě vyvracel přesvědčení žalovaného, že jedinou lhůtou, již je ve vztahu k ukončení daňové kontroly vázán, je tříletá prekluzivní lhůta dle § 148 daňového řádu. Upozornil na § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu, dle kterého je správce daně nečinný též v případě, že neprovede úkon v obvyklé lhůtě, a vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalovaného, že tyto obvyklé lhůty jsou stanoveny výhradně vnitřními pokyny správních orgánů (a není-li takového pokynu, správce daně žádnou lhůtou vázán není). Domníval se, že v daném případě by se měl jako pomůcka pro určení lhůty pro vydání rozhodnutí užít zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „**správní řád**“), konkrétně jeho ustanovení § 71, dle kterého mají správní orgány rozhodovat bez zbytečného odkladu, a není-li to možné, pak nejpozději do 30 dnů od zahájení řízení. I bez aplikace správního řádu na daňovou kontrolu však musí správce daně v souladu s § 7 odst. 1 daňového řádu postupovat bez zbytečných průtahů.

V souvislosti s nečinností žalovaného žalobce shrnul, že žalovaný po dobu sedmi měsíců v řízení nekonal, a teprve 30. 11. 2015 přímo kontaktoval obchodního partnera žalobce. Od 8. 12. 2015, kdy od obchodního partnera žalobce obdržel odpověď, byl žalovaný nadále nečinný (přinejmenším k datu podání repliky).

Žalobce v replice dále rozvedl svou argumentaci ohledně nesmyslnosti prověřování prodeje obchodního závodu u obchodního partnera žalobce, přičemž právě nutnost tohoto prověřování (a jeho dílčí výsledek spočívající v odpovědi obchodního partnera žalobce na výzvu žalovaného dle § 93 odst. 4 daňového řádu) uváděl žalovaný jako důvod, proč v řízení nedošlo k nečinnosti ve smyslu § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Žalovaný uvedl, že protože obchodní partner žalobce zaúčtoval předmětnou budovu jako nemovitost v režimu osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně, jeho pochybnosti v dané věci přetrvávají. Žalobce především upozornil, že pro právní posouzení smlouvy prodeje obchodního závodu není rozhodující, jakým způsobem ji kupující (obchodní partner žalobce) zaúčtoval. Kromě toho však uvedl, že uvedené tvrzení žalovaného je nesmyslné, neboť právní předpisy u kupujícího neobsahují žádný specifický postup účtování pro nemovitost v režimu osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně. Dle žalobce se žalovaný zřejmě snažil naznačit, že pokud by obchodní partner žalobce zaúčtoval plnění z předmětné kupní smlouvy jako nákup nemovitosti, nemohlo by se jednat o nákup obchodního závodu. Kupující je však, ať už účtuje o nákupu nemovitosti nebo o nákupu obchodního závodu, v obou případech povinen účtovat nemovitost na účet v účtové skupině 02 (účet 021), a to bez ohledu na to, v jakém režimu byla pořízena (tedy zda včetně DPH, či nikoli).

Na podporu tvrzení, že plnění z předmětné kupní smlouvy je třeba pro účely daňového řízení považovat za obchodní závod, poukázal žalobce na Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „**Směrnice 2006/112/ES**“), která užívá pojem „souhrn majetku nebo jeho část“, který je ekvivalentem pojmu „obchodní závod“ dle zákona o DPH. Definici uvedeného pojmu pak poskytl Soudní dvůr Evropské unie např. v judikátu C-497/01 Zita Moes, resp. v judikátu C-444/10 Christel Schriever. Na základě uvedené úpravy a judikatury nelze dle žalobce na plnění z předmětné kupní smlouvy pohlížet jinak, než jako na prodej souhrnu majetku nebo jeho části ve smyslu

čl. 19 Směrnice 2006/112/ES, resp. jako na prodej obchodního závodu (s přihlédnutím k zásadě, že výrazům používaným u DPH není možné přiřazovat vlastní definice, nýbrž je jejich význam harmonizován napříč Evropskou unií).

Závěrem své repliky žalobce shrnul své žalobní námitky a konstatoval, že od 22. 4. 2015 bylo jediným předmětem postupu žalovaného jednoduché posouzení jedné kupní smlouvy, k němuž již dávno disponoval všemi potřebnými doklady.

Podáním ze dne 23. 2. 2016 požádal žalobce o změnu petitu s přihlédnutím ke skutečnosti, že žalovaný v mezidobí daňovou kontrolu ukončil a vydal platební výměr na DPH za předmětné období. Žalobce se tak nově domáhal určení, že předmětná daňová kontrola byla nezákonným zásahem, jakož i přiznání nákladů řízení. Ačkoli totiž žalovaný vydal platební výměr ve výši tvrzené v daňovém přiznání, žalobci vznikly v souvislosti s nezákonným postupem žalovaného jednak náklady na obranu před ním, jednak byl nadměrný odpočet žalobci poukázán nikoli do měsíce od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, jak je tomu v běžných případech, nýbrž až téměř po roce, v důsledku čehož měla žalobci vzniknout škoda, neboť se zadržovanými prostředky nemohl disponovat.

Žalobce opět shrnul své žalobní námitky, a doplnil, že s ohledem na absenci rozsáhlého dokazování v průběhu daňové kontroly měl být namísto daňové kontroly zvolen postup k odstranění pochybností. Nově také žalobce namítl, že se žalovaný v daňové kontrole dopustil dalších neodůvodněných průtahů tím, že po obdržení odpovědi obchodního partnera žalobce na výzvu dle § 93 odst. 4 daňového řádu byl opět až do 25. 1. 2016, kdy daňovou kontrolu ukončil, nečinný.

Ze správního spisu vyplynuly následující pro soud podstatné skutečnosti:

Dne 23. 1. 2015 podal žalobce přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014, č. j. 437741/15/2003-52522-105744, v němž nárokoval nadměrný odpočet ve výši 576 763 Kč. Dne 9. 2. 2015 pak bylo žalovanému doručeno dodatečné daňové přiznání za uvedené daňové období, č. j. 944120/15/2003-52522-105744, v němž byl nárokován nadměrný odpočet uveden ve stejné výši.

Dne 7. 4. 2015 byla protokolem o zahájení daňové kontroly zahájena daňová kontrola před vyměřením daně. Následně se dne 22. 4. 2015 uskutečnilo ústní jednání, jehož průběh byl zdokumentován v protokolu č. j. 3156009/15/2003-60565-110193, a v rámci kterého žalobce zodpověděl některé dotazy vznesené žalovaným. Další dotazy byly žalobcem zodpovězeny v rámci písemnosti doručovanou datovou schránkou dne 30. 4. 2015, č. j. 3596942/15/2003-60565-110193, resp. č. j. 3602493/15/2003-60565-110193 (jednalo se o duplicitní písemnost).

Dne 23. 9. 2015 bylo žalovaným odesláno na Specializovaný finanční úřad dožádání č. j. 6149000/15/2003-60565-109792. Důvodem tohoto dožádání bylo prověření prodeje obchodního závodu žalobce jeho obchodnímu partneru, společnosti Conseq Funds investiční společnost, a. s. Ačkoli totiž žalobce při zahájení daňové kontroly i při následném ústním jednání (a v následující písemné komunikaci se žalovaným) označoval plnění z kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a jeho obchodním partnerem za obchodní závod, žalovaný dospěl k závěru, že předmětem předložené kupní smlouvy byl prodej pozemků a staveb. Žalovanému tak vznikly pochybnosti, zda žalobce uskutečnil prodej obchodního závodu (který není předmětem daně), nebo zda byl uskutečněn prodej zboží. 23. 10. 2015 pak bylo žalovanému doručeno sdělení Specializovaného finančního úřadu č. j. 6685063/15/2003-

60565-110193, který s poukazem na skutečnost, že se územní pracoviště žalovaného taktéž nachází v Praze, odmítl dožádání vyhovět z důvodu rozporu se zásadou procesní ekonomie.

Dne 2. 10. 2015 byl Odvolacímu finančnímu ředitelství doručen podnět žalobce na ochranu před nečinností správce. Argumenty v podnětu obsažené se v podstatné míře shodují s výše shrnutými argumenty obsaženými v žalobě. Vyrozuměním ze dne 4. 11. 2015, č. j. 37398/15/5300-22441-701296, byl pak Odvolacím finančním ředitelstvím žalobcův podnět odložen.

Dne 30. 11. 2015 zaslal žalovaný obchodnímu partnerovi žalobce výzvu dle § 93 odst. 4 daňového řádu, č. j. 7124293/15/2003-60565-110193, v rámci které jej požádal o předložení veškerých podkladů vztahujících se ke spolupráci se žalobcem za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014. Na uvedenou výzvu odpověděl obchodní partner žalobce dne 8. 12. 2015 písemností zaevidovanou pod č. j. 7384828/15/2003-60050-110340.

Dne 25. 1. 2016 se žalobce na základě telefonické žádosti dostavil k žalovanému, kde mu byl předložen k nahlédnutí obsah veřejné části spisu. O jednání byl sepsán protokol č. j. 374356/16/20033-60565-110193. Téhož dne vypracoval žalobce zprávu o daňové kontrole č. j. 319689/16/2003-60565-110871, kterou taktéž 25. 1. 2016 projednal se žalobcem, o čemž také sepsal protokol č. j. 320361/16/2003-60565-110871. V této zprávě žalovaný uvedl, že z kontrolovaných důkazů nevyplynou pro žalobce žádné další daňové a sankční povinnosti, a že nadměrný odpočet na DPH za předmětné zdaňovací období vznikl především pořízením služeb spojenými s provozem a následným prodejem obchodního závodu.

Dne 8. 2. 2016 pak žalovaný vydal platební výměr na DPH č. j. 613848/16/2003-52522-105744, jímž žalobci stanovil daň v jím deklarované výši.

Městský soud v Praze předmětnou daňovou kontrolu přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době tvrzeného zásahu. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Žalobce ve své žalobě namítá nezákonný zásah spočívající v nečinnosti žalovaného. Pro určení doby trvání této tvrzené nečinnosti, a tedy i toho, zda mohla představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), však bude nejprve třeba určit, zda a které úkony žalovaného byly v souladu s tvrzením žalobce nesmyslné či neúčelné. Provádění takových úkonů, které nesměřují k naplnění účelu daňové kontroly, nicméně ve svém důsledku nejen prodlužuje dobu faktické nečinnosti správce daně z hlediska zbytečných průtahů v daňové kontrole, nýbrž už samo o sobě představuje nezákonný zásah spočívající v nepřiměřeném zatížení daňového subjektu, jak ostatně dovodil v minulosti též Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 46/2014 – 39 ze dne 30. 4. 2014, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 18/2013 – 52 ze dne 23. 4. 2014).

Soud se nejprve zabýval účelností dožádání na Specializovaný finanční úřad ze strany žalovaného. V této souvislosti je vhodné nejprve poznamenat, že dožádání není dle názoru soudu, jakož i dle komentářové literatury (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s., jakož i Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., & Šimek, K. (2011). Daňový řád. Komentář. 1. Vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011, 1880 s.) úkonem, který by přerušoval tříměsíční lhůtu pro vydání rozhodnutí od posledního úkonu v řízení dle § 38 odst. 2 daňového řádu. Dožádání na Specializovaný finanční úřad bylo nicméně skutečně v souladu s tvrzením žalobce úkonem

neúčelným, a to z důvodů, které ostatně vyložil dožádaný orgán ve svém sdělení ze dne 22. 10. 2015, jímž žalovaného informoval o svém rozhodnutí nevyhovět jeho požadavku na provedení úkonu. Územní pracoviště žalovaného se, stejně jako Specializovaný finanční úřad, nachází v Praze, a nelze tak dovodit, že by požadovaný úkon ve vztahu k obchodnímu partnerovi žalobce mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů ve smyslu § 17 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nakonec skutečně sám zaslal daňovému subjektu, o jehož prověření Specializovaný finanční úřad žádal, výzvu dle § 93 odst. 4 daňového řádu, kterou jej požádal o předložení veškerých podkladů vztahujících se ke spolupráci se žalobcem za předmětné zdaňovací období. Ani tato výzva nicméně nebyla úkonem, který by přerušoval tříměsíční lhůtu pro vydání rozhodnutí od posledního úkonu v řízení dle § 38 odst. 2 daňového řádu.

Žalobce je přesvědčen, že i tato výzva (resp. prověřování jeho obchodního partnera celkově) byla ze strany žalovaného úkonem nesmyslným. Tomuto závěru však soud již nemůže přisvědčit. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku č. j. 6 Afs 46/2014 – 39: „*Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně [vedení daňové kontroly], aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost*“. Žalovaný svou potřebu získání požadovaných informací zdůvodňoval především snahou zjistit, jakým způsobem obchodní partner žalobce předmět kupní smlouvy mezi těmito dvěma subjekty zaúčtoval a přiznal k dani. Již toto zjištění může, v rozporu s názorem žalobce, přinejmenším indikovat (ne)naplnění kritérií pro posouzení transakce jakožto prodeje obchodního závodu. Nelze ovšem pominout, že celkový rozsah žalovaným požadovaných informací byl podstatně širší a vedl jej k ověření nejen samotného uskutečnění prověřované transakce, nýbrž také dalších jejích jednotlivých aspektů důležitých pro posouzení její povahy z hlediska zákona o DPH. Ze skutečnosti, že k vyměření daně nakonec došlo ve výši deklarované žalobcem, nelze bez dalšího dovodit, že byl úkon žalovaného neúčelný, protože z hlediska žalovaného v daném okamžiku mohl tento úkon vést právě tak k odhalení diskrepancí, v jejichž důsledku by došlo k vyměření daně ve výši odlišné.

Mezi stranami není sporu o tom, že žalovaný byl v době od 30. 4. 2015 do 23. 9. 2015 nečinný, čímž nepostupoval v souladu se zásadou rychlosti a zatížil daňovou kontrolu zbytečnými průtahy. Žalovaný však ve svém vyjádření vyjádřil přesvědčení, že byla uvedená nečinnost odstraněna jeho dožádáním na Specializovaný finanční úřad. Tento argument byl však relevantní pouze v rámci řízení o podnětu žalobce na nečinnost, kde odstranění nečinnosti žalovaným zároveň vyloučilo možnost uplatnění ochrany proti této nečinnosti, tedy prikázání zjednáání její nápravy nadřízeným správcem daně (viz výklad níže). Naopak skutečnost, že se žalovaný po pěti měsících odhodlal k činnosti, má zcela nulovou relevanci při posuzování, zda při daňové kontrole došlo v rozporu se zásadou rychlosti ke zbytečným průtahům – to žalovaný ve shodě se žalobcem explicitně připouští. Faktická nečinnost žalovaného však trvala ještě déle, nežli po dobu od 30. 4. 2015 do 23. 9. 2015, neboť jak soud vyložil výše, dožádání na Specializovaný finanční úřad bylo úkonem neúčelným, tedy úkonem, který k průtahům v řízení dále přispěl. Žalovaný byl tedy nečinným po dobu sedmi měsíců, a to od 30. 4. 2015 až do zaslání výzvy obchodnímu partnerovi žalobce dne 30. 11. 2015.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 144/2004 – 110 ze dne 31. 8. 2005, „[d]aňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývající z článku 2. odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat veřejná subjektivní práva“. Daňovou kontrolu zatíženou zbytečnými průtahy (které pro období od 30. 4. 2015 do 23. 9. 2015 žalovaný dokonce explicitně připouští) je třeba bezpochyby považovat za daňovou kontrolu vybočující ze zákonných mezí, a tedy i za nezákonný zásah do veřejných subjektivních práv žalobce, a to tím spíše, že v daném případě byla daňová kontrola spojena se zadržováním nadměrného odpočtu DPH uplatněného žalobcem. Poněkud bezpředmětná je tak argumentace týkající se ustanovení § 38 daňového řádu, které je věnována značná část žaloby i vyjádření žalovaného. Uvedené ustanovení totiž upravuje situace, za kterých se lze u nadřízeného správce dovolávat nápravy porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů. Ustanovení § 38 odst. 1 a 2 však nejsou taxativním výčtem situací, za kterých jediné lze konstatovat nezákonné vedení daňové kontroly z důvodu postupu v rozporu se zásadou rychlosti. Z hlediska posuzování, zda došlo ze strany správce daně k nezákonnému zásahu do práv žalobce v důsledku zbytečných průtahů, může ovšem uvedené ustanovení představovat jistou indicii, za jakých okolností lze existenci nezákonného zásahu presumovat.

V posuzovaném případě tedy např. žalovaný tvrdí, že pokud po pěti měsících nečinnosti zaslal dožádání na Specializovaný finanční úřad, není možné hovořit o důvodu nečinnosti ve smyslu § 38 odst. 2 daňového řádu, neboť jeho nečinnost byla tímto dožádáním zhojena. Takovou argumentaci by obecně bylo možné uplatnit pouze v řízení o uplatnění ochrany proti nečinnosti ze strany nadřízeného správce daně. V této souvislosti však soud na okraj poznamenává, že v posuzovaném případě uvedená argumentace neměla uspět ani v řízení o uplatnění ochrany proti nečinnosti ze strany nadřízeného správce daně, neboť, jak je vyloženo výše, dožádání není úkonem, který by tříměsíční lhůtu pro vydání rozhodnutí dle § 38 odst. 2 daňového řádu přerušoval.

Jinými slovy, existoval-li v průběhu řízení okamžik, kdy by uplatnění ochrany proti nečinnosti ze strany nadřízeného správce daně bývalo na místě, lze presumovat, že k nezákonnému zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu došlo, a to bez ohledu na to, zda k odstranění této nečinnosti ze strany správce daně následně došlo (ať už samovolně, či v důsledku zásahu nadřízeného správce daně).

V posuzovaném případě tak k nezákonnému zásahu do veřejných subjektivních práv žalobce došlo již tím, že žalovaný neukončil daňovou kontrolu do tří měsíců od 30. 4. 2015, kdy žalobce písemně zodpověděl dotazy žalovaného. Kromě toho lze však nezákonnost daňové kontroly konstatovat také v důsledku neodůvodněných průtahů vedoucí k sedmiměsíční faktické nečinnosti žalovaného. Zdejšímu soudu není zřejmé a žalovaný nijak přesvědčivě nevysvětlil, z jakého důvodu otálel s prověřováním obchodního partnera žalobce po té, co od žalobce nejpozději k 30. 4. 2015 shromáždil všechny relevantní podklady. Ačkoli tedy soud v rozporu s názorem žalobce nepovažuje prověřování obchodního partnera žalobce za nesmyslné, resp. neúčelné, je naopak shodně se žalobcem přesvědčen, že potřeba tohoto prověřování musela být žalovanému zřejmá dříve, než 23. 9. 2015, kdy z jeho strany došlo k zaslání dožádání na Specializovaný finanční úřad. Vzhledem k neúčelnosti tohoto dožádání však nečinnost žalovaného trvala až do 30. 11. 2015, kdy obchodnímu partnerovi žalobce zaslal výzvu dle § 93 odst. 4 daňového řádu (k tomu viz výklad výše).

Ze správního spisu dále vyplynulo, že nejpozději doručením odpovědi obchodního partnera na výzvu žalovaného dle § 93 odst. 4 daňového řádu, tedy dne 9. 12. 2015, shromáždil žalovaný všechny podklady potřebné pro ukončení daňové kontroly, neboť od tohoto data až do vypracování zprávy o daňové kontrole již žádné další podklady neshromáždil. Ačkoli měl tedy následně v souladu se zásadou rychlosti a s přihlédnutím k § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu žalovaný daňovou kontrolu ukončit bezodkladně po 9. 12. 2015, učinil tak teprve 25. 1. 2015. I při zohlednění potřeby poskytnuté podklady řádné přezkoumat (nutno ovšem poznamenat, že podklady poskytnuté obchodním partnerem žalobce se do určité míry překrývaly s podklady, které již měl žalovaný k dispozici) je zřejmé, že uvedená podmínka bezodkladnosti nebyla naplněna. Daňová kontrola tak byla i v době po 9. 12. 2015 stižena neodůvodněnými průtahy ze strany žalovaného.

Naopak soud nemůže přisvědčit žalobní námitce, dle které měl žalovaný pro prověřování žalobce zvolit namísto daňové kontroly postup k odstranění pochybností. Z protokolu o zahájení daňové kontroly je totiž zřejmé, že žalovaný neměl o správnosti a úplnosti všech údajů uvedených v daňovém přiznání dostatečně konkrétní pochybnosti, které by jej opravňovaly k zahájení postupu k odstranění pochybností. Za takové situace bylo namístě, aby žalovaný přistoupil k daňové kontrole, kterou by naproti tomu mohl zahájit i tehdy, pokud by neměl pochybnosti žádné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 107/2014 – 31).

Vzhledem k výše uvedenému soud tímto v souladu s § 87 odst. 2 s. ř. s. určuje, že zásah žalovaného spočívající v neodůvodněných průtazích v daňové kontrole v rozporu se zásadou rychlosti dle § 7 odst. 1 daňového řádu 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. 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 čtyři 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, podání repliky k vyjádření žalovaného a podání žádosti o změnu petitu. 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 ($4 \times 3 100 \text{ Kč} = 12 400 \text{ Kč}$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($4 \times 300 \text{ Kč} = 1 200 \text{ Kč}$). 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 18 456 Kč.

P o u č e 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 26. července 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová