



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci žalobce **PROFI - CZ spol. s.r.o.**, IČ 263 47 881 se sídlem v Praze 10, Moskevská 1464/61, zastoupeného Mgr. Miroslavem Surmánkem, advokátem se sídlem v Praze 1, Loretánská 173/1, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 10, Petrohradská 6, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného správního orgánu ve věci probíhající daňové kontroly daně z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období květen 2014

t a k t o:

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se podanou žalobou domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného tím, aby městský soud uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí ve věci probíhající daňové kontroly na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období květen 2014, jež byla zahájena dne 28. 5. 2015.

Žalobce napadl postup žalovaného správního orgánu v rámci daňové kontroly před vyměřením daně za zdaňovací období květen 2014. Kontrola byla zahájena dne 28. 5. 2015 protokolem č. j. 3642657/15/2010-60561-110554, v návaznosti na postup k odstranění pochybností zahájený dne 23. 7. 2014 doručením výzvy k odstranění pochybností č. j. 1387964/14/2301-24901-401684 ze dne 22. 7. 2014. Podle názoru žalobce se žalovaný

v rámci daňové kontroly a postupu jí předcházejícího dopouštěl a ke dni podání žaloby stále ještě dopouští celé řady nezákonných jednání v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“) a v rozporu s judikaturou správních soudů. Jedním z mnoha nezákonných postupů žalovaného je podle žalobce evidentní postup se zbytečnými průtahy, čímž správce daně porušuje ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu, podle kterého je povinen postupovat bez zbytečných průtahů. Předmět a rozsah činnosti žalobce přitom není složitý natolik, aby opravňoval žalovaného prověřovat daňové povinnosti žalobce před vyměřením daně po dobu již přesahující patnáct měsíců.

Žalobce má za to, že jsou splněny podmínky pro ochranu před nečinností, neboť posledním úkonem žalovaného, učiněným vůči žalobci, bylo zahájení daňové kontroly dne 28. 5. 2015. Tento úkon byl navíc úkonem ryze formálním, neboť jediným požadavkem žalovaného při zahájení daňové kontroly byl požadavek na zodpovězení otázky, na kterou již žalobce opakovaně odpovídal v rámci postupu k odstranění pochybností, jenž daňové kontrole předcházela.

Žalobce ve svém podání konkrétně namítá porušení § 38 odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2 daňového řádu. Porušení § 38 odst. 1 písm. b) žalobce spatřuje v tom, že žalovaný již přes patnáct měsíců prověřuje daňové povinnosti žalobce za období květen 2014, ačkoliv s ohledem ke všem okolnostem dosavadního průběhu řízení žalovaný prověřuje (zpochybňuje) pouze jedno přijaté zdanitelné plnění – nákup osobního automobilu. Porušení § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu pak žalobce spatřuje ve skutečnosti, že žalovaný již dávno shromáždil veškeré relevantní podklady pro vydání rozhodnutí – stanovení daně za zdaňovací období květen 2014. K tomu žalobce doplňuje, že k předmětnému nákupu osobního automobilu byly doklady předloženy opakovaně, přičemž jeho nákup byl dokonce potvrzen i dodavatelem na základě dožádání místně příslušného správce daně tohoto dodavatele. O porušení § 38 odst. 2 daňového řádu je pak žalobce přesvědčen z toho důvodu, že ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že žalobce žalovanému vždy ve vztahu k daňové kontrole i jí předcházejícího postupu k odstranění pochybností předkládal veškeré požadované doklady, a to i nad rámec svých povinností. Právě nezákonný rozsah požadovaných dokladů v rámci postupu k odstranění pochybností byl též jedním z důvodů, v důsledku kterých žalobce podal dne 1. 7. 2015 stížnost proti postupům správce daně. V době podání stížnosti totiž byly prokazatelně zjištěny veškeré myslitelné doklady vztahující se ke zdaňovacímu období květen 2014.

Dne 23. 11. 2015 žalobce své podání doplnil o alternativní žalobní petit tak, že pro případ, že by soud byl toho názoru, že odpovídajícím prostředkem ochrany v projednávaném případě je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu a nikoliv žaloba na ochranu proti nečinnosti žalovaného, pak žalobce navrhl, aby soud určil, že daňová kontrola za zdaňovací období květen 2014 je nezákonným zásahem a žalovanému se zakazuje v ní pokračovat.

Žalobce následně svou žalobu doplnil ještě podáním ze dne 18. 12. 2015, ve kterém namítl vydání čistě formálního úkonu „*Výzvy k předání informací na technických nosičích dat*“ ze dne 11. 12. 2015, č. j. 7413596/15/2010-62561-110554, jež je podle názoru žalobce pouze snahou žalovaného odstranit důvody své nečinnosti. Žalobce je přesvědčen, že informace (podklady) požadované žalovaným nejsou vůbec potřebné pro vydání rozhodnutí (resp. pro ukončení daňové kontroly), ba naopak jsou zcela zbytečným úkonem žalovaného vůči žalobci.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě uvedl, že důvodem pro ochranu před nečinností, předvídaným v ustanovení § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu, je situace, kdy

marně uplyne zákonem stanovená lhůta, v níž měl žalovaný provést daný úkon. Jelikož byla daňová kontrola u žalobce zahájena dne 28. 5. 2015, zákonná tříletá lhůta ve smyslu stanovení daně dosud neuplynula.

K namítanému porušení ustanovení § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu žalovaný uvedl, že ode dne nabytí účinnosti daňového řádu nebyl Ministerstvem financí České republiky ani Generálním finančním ředitelstvím vydán žádný pokyn, který by stanovil lhůty pro ukončení daňové kontroly. Údajné porušení § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu žalovaný vyvrací argumentací, že v souladu se zásadou oficiality, vyjádřenou v § 9 odst. 2 daňového řádu, je žalovaný povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní, a v této souvislosti činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Tato činnost pak slouží k naplňování cíle správy daní a zabezpečení jejich úhrady. Žalovaný dosud prověřuje obchodní řetězec žalobce ohledně nákupu automobilu v hodnotě 3.100.000,- Kč, u kterého přetrvává podezření, že byl učiněn pouze na základě formálně bezvadných dokladů. Žalovaný dále zdůraznil, že není rozhodující (jak se domnívá žalobce), na jaký rozsah zdanitelných plnění je daňová kontrola prováděna, ale rozhodující je otázka prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. V současné době tak nelze tvrdit, že samotným předložením určitých důkazních prostředků automaticky došlo k soustředění všech podkladů pro rozhodnutí v dané věci. Předložení formálně bezvadných dokladů ještě neprokazuje samo o sobě uskutečnění zdanitelného plnění.

K porušení § 38 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že není v prodlení s vydáním rozhodnutí ve lhůtě tří měsíců ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká. Za poslední úkon ze strany žalovaného lze považovat zaslání výzvy k prokázání skutečností ze dne 11. 12. 2015. Ze strany žalobce je posledním úkonem podání stížnosti ze dne 18. 12. 2015, ve které nesouhlasí s požadavkem žalovaného na předání informací na technickém nosiči dat. K tomu žalovaný doplňuje, že z uvedeného je zřejmé, že neuplynula ani tříměsíční lhůta pro vydání rozhodnutí ode dne posledního úkonu v řízení, který byl učiněn vůči osobě, která podala žalobu anebo touto osobou poslední úkon v řízení, tudíž žalovaný neporušil ani ustanovení § 38 odst. 2 daňového řádu. V závěru svého vyjádření žalovaný shrnul, že v předmětné věci nepostupoval se zbytečnými průtahy a není nečinný ani při vydání rozhodnutí ve věci vyměření daňové povinnosti žalobci.

K alternativnímu petitu žaloby pak žalovaný uvedl, že zahájení daňové kontroly a její vedení není nezákonným zásahem podle ustanovení § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), neboť žalovaný byl oprávněn v případě přetrvávajících pochybností přejít z režimu postupu k odstranění pochybností do režimu daňové kontroly, jejíž délka je limitována základními zásadami daňového řízení a lhůtou pro stanovení daně.

Žalobce využil svého práva a k vyjádření žalovaného zaslal soudu repliku, v níž nejprve uvedl, že nečinnost žalovaného z důvodu naplnění podmínek ustanovení § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve své žalobě vůbec nenamítal, nicméně přesto doplnil, že kromě lhůty pro stanovení daně je žalovaný limitován i základními zásadami daňového řízení. Konkrétně v § 7 odst. 1 daňového řádu je zakotvena zásada rychlosti řízení, podle které je správce daně povinen postupovat bez zbytečných průtahů. Ačkoliv je lhůta pro postup správce daně definována neurčitě, jedná se o lhůtu zákonnou a žalobce je přesvědčen, že žalovaný v posuzovaném případě takto skutečně nepostupoval a nepostupuje, čímž je naplněna i podmínka nečinnosti dle § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Dále žalobce vytkl žalovanému,

že se ve svém vyjádření nijak nevypořádal s žalobní námitkou, týkající se nečinnosti žalovaného podle § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalobce nesouhlasí s argumentem žalovaného ohledně jím namítané nečinnosti podle § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, když žalovaným byla dne 11. 12. 2015 vydána výzva k prokázání skutečností, přičemž oprávněnost tohoto požadavku vyplývá přímo z odůvodnění této výzvy. K tomu žalobce uvedl, že v odůvodnění výzvy se žalovaný odvolával pouze na vybrané odstavce ustanovení § 81 daňového řádu, která upravují procesní způsob vedení místního šetření, ale nijak neodůvodnil oprávněnost tohoto požadavku po věcné stránce. K argumentu žalovaného, že stále prověřuje obchodní řetězec žalobce ohledně nákupu automobilu v hodnotě 3.100.000,- Kč, u kterého přetrvává podezření, že byl učiněn pouze na základě formálně bezvadných dokladů, žalobce namítl, že nijak nezpochybňuje tvrzení žalovaného, že předložení formálně bezvadných dokladů neprokazuje samo o sobě uskutečnění zdanitelného plnění, ale o tom, že má žalovaný podezření na rozpor mezi stavem skutečným a formálně vykázaným, se žalobce výslovně dozvídá od žalovaného teprve nyní z vyjádření žalovaného k žalobě, což žalobce považuje za skandální vzhledem k tomu, že nadměrný odpočet, vykázaný v přiznání k DPH za měsíc květen 2014, žalobce odůvodnil ve své odpovědi na výzvu k odstranění pochybností právě pořízením předmětného automobilu, přičemž tato odpověď na výzvu je datována 15. 8. 2014. Pokud měl tedy žalovaný podezření na rozpor mezi stavem skutečným a stavem formálně vykázaným, měl to žalobci sdělit (a vyzvat ho k prokázání skutečností) bez zbytečného odkladu po obdržení odpovědi na výzvu ze dne 15. 8. 2014, tedy o více než 14 měsíců před vydáním vyjádření žalovaného.

K naplnění podmínek nečinnosti žalovaného podle § 38 odst. 2 daňového řádu žalobce v replice uvedl, že výzvu žalovaného ze dne 11. 12. 2015 nepovažuje za úkon žalovaného ve smyslu § 38 odst. 2 daňového řádu, neboť je zcela neúčelná a nesmyslná. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný předmětnou výzvu vydal jen proto, aby navodil dojem, že není nečinný, a aby ve skutečnosti mohl ve své nečinnosti pokojně pokračovat. Je totiž zcela proti smyslu § 38 odst. 2 daňového řádu tvrdit, že žalovaný není nečinný z toho důvodu, že žalobce podal stížnost nejprve dne 1. 7. 2015 a druhou pak dne 18. 12. 2015 jako součást odpovědi na výzvu žalovaného ze dne 11. 12. 2015. Stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu se žalobce snaží domoci svých práv, která správce daně porušuje, a bylo by absurdní, kdyby podání stížnosti bylo kladeno k tíži daňového subjektu a ospravedlňovalo nečinnost správce.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním úřadem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Dne 25. 6. 2014 podal žalobce řádné daňové tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014, které bylo zaevidováno pod č. j. 1319532/14, a ve kterém žalobce vykázal nadměrný odpočet ve výši 641.378,- Kč.

Finanční úřad pro Plzeňský kraj zaslal žalobci dne 22. 7. 2014 výzvu k odstranění pochybností o údajích v řádném daňovém tvrzení k DPH podle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu, v níž žalobce vyzval, aby odůvodnil nízký poměr uskutečněných plnění k plněním přijatým. Uvedenou výzvu žalovaný odůvodnil slovy, že „...mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v předmětném řádném daňovém přiznání, protože v posledních šesti měsících, tj. od prosince do května 2014, vykazoval žalobce vyšší přijatá zdanitelná plnění, v souhrnné výši základu daně 14.855.935,- Kč, než plnění uskutečněná, s nárokem na odpočet daně v souhrnné výši základu daně 6.399.792,- Kč.“

Ze spisového materiálu správního orgánu dále vyplývají kroky žalobce i žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností. Jedná se o dopis žalobce ze dne 15. 8. 2014, jímž žalobce žalovanému předložil krátký popis činnosti společnosti s odůvodněním oprávněnosti nároku na odpočet, a dále o evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, včetně faktury č. 140100014 na koupi vozu Mercedes GL 350CDI, registrační značky ... (dále jen „předmětné vozidlo“) ve výši 3.100.000,- Kč. Dne 19. 9. 2014 žalobce žalovanému předal kopii technického průkazu k předmětnému vozidlu.

Finanční úřad pro Plzeňský kraj vyžádal od Komerční banky a. s. na základě výzvy ze dne 15. 9. 2014 výpisy o pohybech na účtech vedených ve prospěch žalobce. Zástupce žalobce dne 25. 2. 2015 nahlížel do spisového materiálu a byl seznámen se skutečností, že spisový materiál obsahuje též neveřejnou část, vyloučenou z nahlížení.

Sdělením ze dne 16. 12. 2014 č. j. 1907707/14/2301-61564-402127, byla věc postoupena spolu s kompletním spisovým materiálem Finančnímu úřadu pro Hlavní město Prahu.

Dne 2. 3. 2015 bylo provedeno místní šetření u žalobce, jeho průběh byl zaznamenán v protokolu č. j. 1396000/15/2010-62561-110554, z něhož je mimo jiné patrné, že v průběhu místního šetření bylo zjištěno, že nejvyšší přijatou fakturou bylo pořízení předmětného vozidla od dodavatele PELETI s. r. o. Žalobce žalovanému předložil kupní smlouvu na předmětné vozidlo ze dne 30. 5. 2014, předávací protokol ze dne 30. 5. 2014, osvědčení o registraci, výdajové pokladní doklady související s užíváním vozidla v rámci žalobcovy ekonomické činnosti a knihu jízd za měsíc červen 2014. Následně byl dne 10. 4. 2015 oprávněnou úřední osobou sepsán úřední záznam č. j. 3631795/15/2010-62561-110554, podle něhož dne 9. 4. 2015 obdržel žalovaný prostřednictvím e-mailu záznamy nákupů a prodejů automobilů z let 2013 a 2014. Dne 6. 5. 2015 vydal žalovaný další úřední záznam č. j. 3633432/15/2010-60561-110554, v němž shrnul, že jeho pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, vykázaných v daňovém tvrzení za zdaňovací období květen 2014, nebyly dosud odstraněny, a uvedl, že bude postup k odstranění pochybností ukončen a se žalobcem bude zahájena daňová kontrola před vyměřením daně.

Dále je ze spisového materiálu patrné, že dne 22. 5. 2015 bylo provedeno místní šetření u společnosti PELETI s. r. o., při kterém bylo zjištěno, že PELETI s. r. o. skutečně jako dodavatel vystavila pro žalobce fakturu č. 140100014 a eviduje ji v evidenci pro daňové účely k DPH za zdaňovací období květen 2014. Dále bylo zjištěno, že předmětné vozidlo bylo dne 30. 5. 2014 předáno jednatelce žalobce.

Dne 28. 5. 2015 žalovaný písemností č. j. 3642657/15/2010-60561-110554 zahájil u žalobce daňovou kontrolu za předmětné zdaňovací období, protože i přes žalobcem dodané doklady a údaje získané provedením místních šetření přetrvávaly u žalovaného pochybnosti o žalobcem vykázaném nadměrném odpočtu. Žalovaný současně v uvedené písemnosti (protokolu o zahájení daňové kontroly) položil žalobci otázku „*Kdo a kdy konkrétně přebíral při nákupu dne 30. 5. 2014 osobní automobil Mercedes 350CDI, VIN: ..., SPZ: ...*“, ačkoli na tuto otázku bylo již v minulosti žalobcem odpovězeno. Přesto žalobce na položenou otázku opětovně odpověděl dopisem ze dne 11. 6. 2015, ve kterém uvedl, že předmětný automobil převzala dne 30. 5. 2014 paní E. P., jednatelka žalobce, přičemž žalobce připojil, že tyto informace jsou zřejmé již z předávacího protokolu ze dne 30. 5. 2014, který žalobce

žalovanému předložil dne 2. 3. 2015, což ostatně vyplývá z protokolu o místním šetření z téhož dne.

Dne 1. 7. 2015 podal žalobce stížnost proti postupům správce daně v souvislosti s postupem k odstranění pochybností u přiznání DPH za zdaňovací období květen 2014 a s daňovou kontrolou na DPH za zdaňovací období květen 2014. V uvedené stížnosti žalobce žalovanému vytýkal zejména nekonkrétní a neodůvodněné pochybnosti správce daně ve výzvě k odstranění pochybností bez uvedení způsobu, kterým by žalobce mohl jakékoliv pochybnosti žalovaného odstranit. Obdobně tomu bylo v případě zahájené daňové kontroly, kdy žalovaný je podle názoru žalobce povinen sdělit daňovému subjektu své důvody pro přetrvávající pochybnosti, když pouze v jejich rozsahu lze daňovou kontrolu zahájit, neboť daňová kontrola dosud nevyměřené daně znamená pro daňový subjekt stav právní nejistoty, který nelze zcela bezdůvodně prodlužovat.

Písemností ze dne 27. 8. 2015, č. j. 5855727/15/2010-62561-109000, žalovaný žalobci sdělil, že podle ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Ke stížnosti na nekonkrétnost odpovědí pokládaných daňovým subjektem správci daně v souvislosti s průběhem postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly žalovaný uvedl, že správce daně nemůže daňovému subjektu určovat, jakými důkazními prostředky má prokázat svá tvrzení. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. K uvedenému pak žalovaný doplnil, že správce daně musí veškeré skutečnosti posuzovat nejen samostatně, ale i ve vzájemných souvislostech, proto nelze posuzovat jednotlivá zdaňovací období striktně odděleně, ale musí být posuzována i ve vztahu k předcházejícím zdaňovacím obdobím. Žalovaný zároveň uznal důvodnost žalobcoví stížnosti v bodě namítající opakované vyžádání smlouvy o koupi automobilu a s tím související předávací protokol, zároveň však uvedl, že k vyžádání si těchto dokumentů opakovaně došlo omylem. V závěru vyřízení stížnosti žalovaný shrnul, že vyjma opakované vyžádání výše uvedených dokladů postupoval správce daně zcela v souladu s daňovým řádem.

Dne 8. 9. 2015 podal žalobce podnět k ochraně daňového subjektu před nečinností správce daně podle § 38 daňového řádu, ve kterém namítal, že jedním z mnoha nezákonných postupů žalovaného je zcela evidentní postup se zbytečnými průtahy, jež jsou v rozporu s § 7 odst. 1 daňového řádu. Žalobce v podnětu namítal, že žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností dne 23. 7. 2014 vydáním výzvy k odstranění pochybností, tento postup prováděl více než 10 měsíců a výsledek postupu sdělil žalobci při ústním jednání, při kterém současně zahájil daňovou kontrolu. Daňová kontrola před vyměřením DPH za zdaňovací období květen 2014 tedy aktuálně probíhá více než čtyři měsíce, přičemž žalobci nejsou známy žádné úkony, které by správce daně v rámci této probíhající daňové kontroly učinil.

Vyrozuměním ze dne 12. 10. 2015, č. j. 33505/15/5300-22443-607102, byl podnět žalobce odložen, neboť Odvolací finanční ředitelství dospělo k závěru, že uvedený skutkový stav nelze podřadit pod žádný bod ustanovení § 38 odst. 1 daňového řádu, neboť zde není žádná zákonem stanovená lhůta pro učinění úkonu správce daně, není zde stanovena ani obvyklá lhůta pro provedení úkonu správcem daně, neboť lhůty pro délku daňové kontroly či pro postup k odstranění pochybností nejsou stanoveny zákonem ani pokyny. Vzhledem ke skutečnosti, že dosud nebyly shromážděny potřebné podklady, daňová kontrola za zdaňovací období květen 2014 nebyla dosud ukončena. Uvedený skutkový stav nelze podřadit ani pod

ustanovení § 38 odst. 2 daňového řádu, neboť v případě zdaňovacího období květen 2014 nebyla daňová kontrola dosud ukončena, stále probíhá dokazování a rozhodnutí ve věci nemůže být zatím vydáno, neboť nebyly shromážděny veškeré podklady. Žalovaný dále doplnil, že smyslem institutu ochrany před nečinností není, aby správce daně byl nucen po třech měsících, kdy shromažďuje podklady pro rozhodnutí, vydat rozhodnutí ve věci, když ještě tyto podklady nemá kompletně shromážděny. Proto má toto ustanovení subsidiární charakter vůči ustanovení § 38 odst. 1 daňového řádu, přičemž ze spisového materiálu vyplývá, že v tomto případě nedošlo ke shromáždění všech podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí za všechna předmětná zdaňovací období.

Dne 11. 12. 2015 vyzval správce daně žalobce k předání informací na technických nosičích dat výzvou č. j. 7413596/15/2010-62561-110554, v níž po žalobci požadoval předání informací na technických nosičích dat v rozsahu účetní knihy: deník vedený podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“), vztahující se ke zdaňovacímu období měsíce května 2014.

Městský soud v Praze o podané žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.; současně soud rozhodl o věci přednostně, jak mu ukládá § 56 odst. 3 s. ř. s. Soud posoudil věc takto:

V první řadě se městský soud zabýval tím, zda byl žalobce oprávněn žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného podat, tedy zda byl v daném případě aktivně procesně legitimován.

Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. ten, kdo bezvýsledně vyčerpá prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, se může žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. K uvedenému soud upřesňuje, že opravným prostředkem, který je třeba bezúspěšně vyčerpat před podáním žaloby na ochranu před nečinností správního orgánu, je podnět nejbližší nadřízenému správci daně za podmínek § 38 daňového řádu.

Jak vyplývá ze spisového materiálu, uvedený prostředek nápravy vyčerpá žalobce bezúspěšně svým podáním ze dne 8. 9. 2015, neboť uvedené podání bylo nejbližší nadřízeným správcem daně, tj. Odvolacím finančním ředitelstvím, odloženo vyrozuměním ze dne 12. 10. 2015, č. j. 33505/15/5300-22443-607102. Podmínka podání žaloby na ochranu proti nečinnosti tak byla splněna.

Smyslem řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, je posoudit, zda je správní orgán nečinný, a pro tento případ mu nařídit vydání rozhodnutí či osvědčení.

Žalobce v podané žalobě předně namítal, že postup žalovaného před vyměřením daně je zcela evidentně postupem v rozporu s § 7 odst. 1 daňového řádu, protože předmět a rozsah činnosti žalobce není natolik složitý, aby opravňoval žalovaného prověřovat daňové povinnosti žalobce již přes patnáct měsíců.

Uvedenou žalobní námitku posoudil soud jako nedůvodnou. Z formulace žalobní námitky je zřejmé, že žalobce napadá jak postup žalovaného již od vydání výzvy k odstranění pochybností, tedy postup zahájený výzvou ze dne 22. 7. 2014, tak následný postup žalovaného v rámci vedené daňové kontroly.

Podle § 7 odst. 1 daňového řádu platí, že: „*Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.*“

Městský soud v Praze vycházel při úvahách o důvodnosti této žalobní námitky z již konstantní judikatury správních soudů. Relevantní závěry obsahuje například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 - 31, dostupný – stejně jako všechna jeho dále citovaná rozhodnutí na www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „... *postup k odstranění pochybností 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. Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákoným mantinelům tohoto procesu, tento proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly.*“

V rozsudku ze dne 31. 3. 2010, č. j. 7 Ans 3/2010 – 138, Nejvyšší správní soud dále uvedl: „... *jedním z logických atributů požadavků na rozhodování orgánů veřejné moci v právním státě je rozhodování v přiměřeném čase, respektive rozhodování bez zbytečných průtahů. Kodifikaci tohoto obecného principu právního státu ostatně obsahuje nejenom správní řád (§ 6 odst. 1), ale i daňový řád, podle něhož bylo v daném řízení postupováno (§ 7 odst. 1); uvedené ostatně plyne ze samotného ústavně zakotveného principu právního státu... posuzování délky řízení a její nepřiměřenosti je otázkou relativní, při níž je třeba zkoumat vztah délky řízení k dalším atributům řízení, jako jsou složitost jeho předmětu, požadavky na provádění dokazování v průběhu řízení, jednání a procesní aktivity účastníků řízení aj. Závěr o tom, zda doba, po níž trvalo konkrétní řízení, je ještě přiměřená či nikoliv, lze formulovat vždy s ohledem na zohlednění těchto faktorů, jímž bylo řízení bezprostředně ovlivněno.*“

V nyní posuzované věci Městský soud v Praze ze spisového materiálu zjistil, že žalovaný správní orgán na základě řádného daňového tvrzení podaného žalobcem dne 25. 6. 2014 za zdaňovací období měsíc květen 2014 vydal dne 22. 7. 2014 v souladu s ustanovením § 89 daňového řádu výzvu k odstranění pochybností, ve které žalobce vyzval k prokázání určitých skutečností týkajících se podaného daňového tvrzení, zejména pro jaké účely byla přijatá plnění použita, kdy a jakým způsobem byla uskutečněna plnění související s těmito přijatými plněními. Dále byl žalobce žalovaným vyzván k identifikaci dodavatelů a odběratelů, neboť správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v předmětném řádném daňovém přiznání, protože v posledních šesti měsících, tj. od prosince do května 2014 vykázal žalobce vyšší přijatá zdanitelná plnění, než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně.

S ohledem na výše uvedené Městský soud v Praze konstatuje, že ze spisového materiálu, jehož obsah soud již výše shrnul, vyplývá závěr, že žalobce i žalovaný v rámci řízení o odstranění pochybností činili ve vzájemné součinnosti na sebe těsně navazující úkony směřující k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností žalobce, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene (shodně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 - 45). Uvedené pochybnosti žalovaného se však nepodařilo rozptýlit, a proto v souladu s ustanovením § 90 odstavec 3 daňového řádu žalovaný přistoupil v rozsahu těchto přetrvávajících pochybností k zahájení daňové kontroly.

Na základě uvedeného skutkového zjištění rozhodných okolností hodnotí Městský soud v Praze postup správce daně v rámci odstraňování pochybností, za postup vedený bez zbytečných průtahů a v souladu s uvedenou zásadou, která je vyjádřena v § 7 odst. 1 daňového řádu.

Městský soud v Praze se dále zabýval důvodností námitek žalobce, které směřovaly do postupu žalovaného v rámci zahájené a probíhající daňové kontroly. Daňová kontrola je právním nástrojem, který správci daně umožňuje rozsáhlé a časově náročné dokazování, jehož cílem je správné stanovení daně daňovému subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 56).

Žalobce v podané žalobě namítá, že jediným úkonem žalovaného bylo toliko zahájení daňové kontroly dne 28. 5. 2015, a poté - až na pro žalobce ryze formální vydání výzvy k předání informací na technických nosičích dat ze dne 11. 12. 2015 – již žádný konkrétní úkon proveden nebyl.

Městský soud v Praze nepovažuje uvedenou námitku za důvodnou. Žalobci již z ústního jednání, konaného dne 25. 2. 2014, o němž byl sepsán protokol č. j. 1205636/15/2010-62561-110554, bylo známo, že součástí spisového materiálu je též jeho tzv. neveřejná část, přičemž zástupkyně žalobce byla již k tomu dni seznámena s její existencí, což z uvedeného protokolu rovněž vyplývá. Obdobně tomu bylo v případech nahlížení do spisu zástupcem žalobce ve dnech 1. 7. 2014, 19. 8. 2014, 14. 10. 2014 a 14. 12. 2015, o nichž byly taktéž sepsány protokoly. Městský soud v Praze po prostudování obsahu této neveřejné části spisu shledal námitku žalobce nedůvodnou, neboť z obsahu této neveřejné části spisové dokumentace vyplynulo, že žalovaný správní orgán již od okamžiku zahájení daňové kontroly soustavně činil úkony na sebe navazující ke shromáždění podkladů potřebných pro řádné vyměření daně, jež je smyslem a účelem daňového řízení. Nelze proto přisvědčit žalobci, že zahájení daňové kontroly bylo ryze formálním úkonem, při kterém bylo jediným požadavkem žalovaného zodpovězení otázky, na kterou již žalobce opakovaně odpovídal, ale jednalo se o zcela legální postup správce daně spočívající v nastalé potřebě dalšího časového prostoru pro shromáždění nezbytných podkladů pro řádné vyměření daně.

Městský soud v Praze tedy na základě uvedené argumentace posoudil námitky žalobce týkající se postupu žalovaného jak v rámci odstraňování pochybností, tak následně zahájené a vedené daňové kontroly, v rozporu s § 7 odst. 1 daňového řádu, jako nedůvodné.

Žalobce v podané žalobě namítal, že postup žalovaného v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností jí předcházejícího je v rozporu s § 38 odst. 1 písm. b), c) a odst. 2 daňového řádu.

Podle § 38 odst. 1 písm. b) a c) daňového řádu platí, že: „Osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně v případě, že správce daně postupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože

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.“

V případě žalobcovy námitky ohledně neprovedení úkonu správcem daně ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu obvyklá, Městský soud v Praze s odkazem na již výše

uvedenou existenci neveřejné části spisu opakuje své zjištění, že žalovaný soustavně po dobu vedení daňové kontroly shromažďuje potřebné materiály pro správné vyměření daně a žalobce, navzdory vědomosti o existenci této neveřejné části správního spisu, se mylně domnívá, že je správce daně nečinný.

K námitce nedodržení lhůty obvyklé Městský soud v Praze považuje za vhodné uvést, že daňový řád správci daně nestanovuje žádnou lhůtu, v níž má opatřovat jednotlivé důkazní prostředky, ani lhůtu, v níž by měla být daňová kontrola ukončena. Správce daně je v tomto případě vázán pouze lhůtou uvedenou v § 148 odst. 1 daňového řádu, která zcela kategoricky stanovuje, že daň nelze daňovému subjektu vyměřit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Tato tříletá lhůta v projednávaném případě dosud neuplynula.

Výklad, co se rozumí lhůtou obvyklou, je pak s odkazem na výše citovanou judikaturu nutno činit jako v případě jiných neurčitých právních pojmů a jako takový tento pojem posuzovat především s ohledem na konkrétní okolnosti případu, zejména jeho složitost, požadavky na provádění dokazování a podobně. Městský soud v Praze na tomto místě znovu opakuje, že ze spisového materiálu (zejména z jeho neveřejné části) je zřejmé, že žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností a následně v rámci daňové kontroly činil a činí jednotlivé úkony ve lhůtách přiměřených složitosti předmětu daného případu a jeho jednotlivým konkrétním okolnostem.

Městský soud v Praze proto ze shora uvedených důvodů shledal námitku žalobce ohledně nečinnosti žalovaného podle § 38 odst. 1 písm. b) daňového řádu nedůvodnou.

Žalobce se domáhal posouzení nečinnosti žalovaného i s ohledem na nevydání rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo ke shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí, tedy naplnění předpokladů nečinnosti správce daně podle § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou, protože se ztotožnil s příslušným tvrzením žalovaného, uvedeným ve vyjádření k žalobě, že „...*není rozhodující, jak se domnívá žalobce, na jaký rozsah zdanitelných plnění je daňová kontrola prováděna, rozhodující je otázka prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Nelze tedy v současné době tvrdit, že samotným předložením určitých důkazních prostředků automaticky došlo k soustředění všech podkladů pro rozhodnutí v dané věci. Předložení bezvadně formálních dokladů neprokazuje samo o sobě uskutečnění zdanitelného plnění.*“

Uvedené tvrzení žalovaného je tak podle názoru Městského soudu v Praze zcela v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, z něhož vyplývá oprávnění správce daně hodnotit důkazy podle své úvahy, posoudit každý důkaz jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Pro vydání rozhodnutí o vyměření daně tak nemůže být rozhodné žalobcovo přesvědčení o tom, že již správci daně dostatečně osvětlil vyvstálé pochybnosti a rozpornosti za předmětné zdaňovací období, ale okamžik, kdy správce daně - na základě provedeného dokazování - dospěje k závěru, že uvedené pochybnosti jsou či nejsou skutečně odstraněny a předmětnou daň vyměří. Soud k tomu považuje za vhodné připomenout, že i přes žalobcův odlišný názor je z neveřejné části spisového materiálu patrné, že žalovaný dosud vede dokazování a vyhodnocuje všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty a není v současné době možné považovat uvedený proces za ukončený. V důsledku shora uvedené argumentace posoudil soud žalobní námitku porušení ustanovení § 38 odst. 1 písmeno c) daňového řádu za nedůvodnou.

V další části žaloby žalobce namítal porušení ustanovení § 38 odst. 2 daňového řádu, které uvádí: „*Nejsou-li splněny podmínky podle odstavce 1, lze podnět dát, jestliže správce daně nevydal rozhodnutí, ačkoli uplynuly 3 měsíce ode dne, kdy byl učiněn vůči osobě, která podala podnět, nebo touto osobou poslední úkon v řízení, kterého se nečinnost týká.*“ Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, vyjádřeným ve vyrozumění o odložení podnětu na ochranu před nečinností ze dne 12. 10. 2015, č. j. 33505/15/5300-22443-607102, ve kterém se žalovaný vyjádřil k subsidiárnímu charakteru ustanovení § 38 odst. 2 daňového řádu vůči ustanovení § 38 odst. 1 daňového řádu. Žalobce tento právní názor žalovaného zcela popírá a je přesvědčen, že důvody nečinnosti uvedené v ustanovení § 38 odst. 2 daňového řádu lze naopak použít vždy, když nejsou dány důvody podle § 38 odst. 1 daňového řádu.

K názorové neshodě žalobce a žalovaného týkající se subsidiárního charakteru odstavce druhého uvedeného ustanovení Městský soud v Praze odkazuje na komentářovou literaturu, podle níž „*je v tomto odstavci stanovena další okolnost, kterou může osoba zúčastněná na správě daní namítat coby skutečnost zakládající podezření z nečinnosti. Vůči okolnostem (podmínkám) stanoveným v odst. 1 má subsidiární charakter, tzn., že se uplatní až v případě, kdy nelze podnět vázat na marné uplynutí zákonné či obvyklé lhůty, popř. na tvrzení, že již byly soustředěny všechny podklady pro vydání rozhodnutí. Obdobně jako je tomu u odst. 1 písm. c) týká se tato podmínka pouze nečinnosti při vydání rozhodnutí, nikoliv však při vykonání jiného právního úkonu.*“ (Šimek, K.: *Daňový řád, komentář*, Praha: Wolters Kluwer, ASPI, stav k 1. 3. 2011).

K uvedenému ustanovení komentářová literatura dále uvádí, že „*komentované ustanovení upravuje poslední, subsidiární formu nečinnosti. Ta je charakterizována nevydáním rozhodnutí do tří měsíců, počínaje posledním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu. Za relevantní úkon správce lze přitom považovat pouze takový, který je činěn vůči subjektu. Musí se jednat o aktivní činnost správce daně adresovanou subjektu. Konkrétně může jít o zaslání výzvy či provedení místního šetření u subjektu. Z povahy věci tak za tyto úkony nelze považovat interní úkony správce daně, jako dožádání, provádění místních šetření u jiných subjektů apod. Tyto nejsou činěny vůči daňovému subjektu.*“ (Lichnovský, Ondříšek, Nováková, Kostolanská, Rozehnal, *Daňový řád, komentář*, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. str. 102).

Z uvedených citací je patrné, že ustanovení § 38 odstavce druhého daňového řádu představuje subsidiární formu ochrany proti nečinnosti správce daně ve vztahu k odstavci prvnímu téhož ustanovení. Městský soud v Praze neshledal důvod se od těchto názorů odchýlit, protože subsidiární charakter odstavce druhého vůči odstavci prvnímu vyplývá již ze samotného uvození druhého odstavce: „*Nejsou-li splněny podmínky podle odstavce 1, lze podnět dát, jestliže...*“. Žalobní námitka není důvodná.

K naplnění zákonem předpokládaných podmínek nečinnosti správce daně podle § 38 odst. 2 daňového řádu považuje soud za potřebné uvést, že ze spisového materiálu je patrné, že žalovaný zaslal žalobci dne 11. 12. 2015, pod č. j. 7413596/15/2010-62561-110554 „*Výzvu k předání informací na technických nosičích dat*“, v níž žalobce vyzval k předání informací v rozsahu účetní knihy: deníku vedeného podle zákona o účetnictví, vztahující se ke zdaňovacímu období květen 2014. Uvedenou výzvu správce daně odůvodnil odkazem na ustanovení § 81 odst. 2 a 3 daňového řádu, podle kterých může správce daně provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat.

Podle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu „nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“ Podle odst. 3 téhož ustanovení „pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování rozhodnutí o stanovení daně.“

Z citovaných ustanovení plyne, že správci daně se nabízejí dva způsoby ukončení postupu k odstranění pochybností, a to stanovení daně nebo zahájení daňové kontroly. Stanovení daně přichází v úvahu jednak v případě, kdy předcházející pochybnosti byly náležitě odstraněny a výše daně byla dostatečně věrohodně prokázána, a následně též v případě, kdy správce daně i navzdory návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování neshledá k tomuto důvody. Zahájení daňové kontroly přichází v úvahu v případě, kdy správce daně naopak důvody k pokračování v dokazování shledá (ať už z vlastní iniciativy nebo na základě návrhu daňového subjektu).

Daňová kontrola (§ 85 a následující daňového řádu) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a následujících užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.

Z výše uvedeného plyne, že jedním ze způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 a 90 daňového řádu je jeho „přechod“ k daňové kontrole. Citovaná ustanovení nicméně způsob zahájení a vedení daňové kontroly již výslovně nestanoví (s výjimkou části související s rozsahem daňové kontroly, jelikož § 90 odst. 3 věty první daňového řádu stanoví, že „pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.“; při zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností je proto správce daně vázán rozsahem důvodů představujících pochybnosti, jež i navzdory předcházejícímu postupu k odstranění pochybností přetrvávají. V tomto ohledu se proto použijí obecná ustanovení upravující daňovou kontrolu, tzn. ustanovení § 85 až 88 daňového řádu. Podle ustanovení § 87 odst. 1 věty první daňového řádu „daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu

nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.“ (k tomu viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 – 29).

Jak uvádí komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 87 in: BAXA, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*, Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011), „aby byla zahájena daňová kontrola, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat. (srov. komentář k § 85 odst. 1 a 3). Kontrola je pak zahájena dnem, kdy provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3. Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správci daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. Lze si představit i možnost zahájení daňové kontroly, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu údaje o předmětu a rozsahu daňové kontroly písemně a oznámí mu, kdy se k daňovému subjektu, popř. na místo, kde má daňový subjekt účetní a další doklady, dostaví a tyto začne prověřovat, a tento den pak bude dnem zahájení daňové kontroly.“

Je proto nepochybné, že zahájení daňové kontroly nastane jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah daňové kontroly a (c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat). Pokud jde o rozdíl mezi předmětem a rozsahem daňové kontroly, v této souvislosti lze taktéž odkázat na komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*, Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011), jenž poměrně přehledně, leč zároveň stručně a jednoduše vysvětluje, že „zatímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při zahájení daňové kontroly (srov. komentář k § 87 odst. 1). Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vázících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností.“

V případě zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností je správce daně co do rozsahu daňové kontroly vázán pochybnostmi, jež do skončení postupu k odstranění pochybností odstraněny nebyly a nadále přetrvávají. Tento názor ostatně sdílí i doktrína, když uvádí, že „pokud správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování, toto dokazování již nemůže probíhat v rámci postupu k odstranění pochybností a správce daně musí v rozsahu těchto důvodů zahájit daňovou kontrolu. Rozsah daňové kontroly v době

jejího zahájení tak musí být vymezen pouze v takto zákonem stanoveném rozsahu. Podle autorů však nic nebrání tomu, aby rozsah prověřování nemohl být v jejím průběhu rozšířen v intencích komentovaného odstavce, zúžení však s ohledem na podstatu této úpravy zřejmě nebude možné.“ (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*, Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011).

Z ustanovení § 86 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že v rámci daňové kontroly je správce daně oprávněn činit úkony podle § 80 až § 84 daňového řádu, primárně se vztahující k místnímu šetření. Správce daně je tedy - mimo jiné - oprávněn vyžádat si účetní deník vedený podle zákona o účetnictví, pokud má takový postup za svůj cíl odstranění pochybností vzniklých správci daně na základě řádného daňového tvrzení podaného žalobcem. Z uvedených důvodů postup správce daně v nyní posuzované věci soud hodnotí jako legální postup zcela v souladu s daňovým řádem, protože ve vydání naposledy citované výzvy soud neshledává protiprávnost ani neúčelnost. Je-li žalovaný přesvědčen, že se jedná o důkazní prostředek, jenž je nezbytný pro správné stanovení daně, je nepochybně oprávněn uvedené informace od žalobce vyžadovat. Žalobce je naproti povinen uvedené účetní informace žalovanému poskytnout, případně nést právní následky, které s jejich nepředložením mohou být právními předpisy spojovány.

Městský soud v Praze tedy závěrem shrnuje, že žalobce námitku týkající se svého přesvědčení o čistě formální povaze uvedené výzvy ve snaze odstranit důvody své nečinnosti nijak nedoložil. Soud naopak po prostudování veřejné i neveřejné části spisového materiálu dospěl k závěru o její nedůvodnosti, neboť jak již bylo výše uvedeno, žalovaný činil úkony daňové kontroly soustavně, po celou dobu jejího trvání, čímž dle názoru soudu jednal zcela ve shodě s daňovým řádem, pokud využil oprávnění, které mu daňový řád poskytuje, aby v co možná nejkratší době odstranil vzniklé pochybnosti v důsledku žalobcem podaného daňového tvrzení.

Žalobce v doplnění žaloby ze dne 23. 11. 2015, s poukazem na judikaturu správních soudů a nejednotnost názorů těchto soudů na vhodný prostředek ochrany daňových subjektů, navrhl městskému soudu, aby pro případ, že by byl toho názoru, že přípustným prostředkem ochrany je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, a nikoliv žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, vydal rozsudek, v němž soud určí, že daňová kontrola ve věci DPH za zdaňovací období květen 2014 je nezákonným zásahem a žalovanému zakáže ve zmíněné daňové kontrole pokračovat.

K uvedené problematice Městský soud v Praze odkazuje plně na usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, v němž se Nejvyšší správní soud podrobně věnoval právě vymezení rozdílu mezi tzv. nečinnostní žalobou podle § 79 a následujících s. ř. s. a tzv. zásahovou žalobou podle § 82 a následujících s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvedl následující: „Zásahová žaloba chrání proti jakýmkoli jiným aktům či úkonům veřejné správy směřující proti jednotlivci, které jsou způsobilé zasáhnout sféru jeho práv a povinností, a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení. Nemusí jít nutně o akty neformální povahy či jen o faktické úkony, nýbrž i o jakékoliv jiné konání či opomenutí konat, nelze-li je podřadit pod pojem rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Zásahem proto může být i nezákonná nečinnost spočívající v neučinění nějakého úkonu jiného než rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s... Nečinnostní žaloba je ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu svým způsobem přípravným a pomocným prostředkem. Jejím účelem je umožnit, aby soud přinutil správní orgán vydat rozhodnutí (ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.) ve věci samé a také případné osvědčení. V řízení o nečinnostní žalobě soud zjistí, zda je správní

orgán povinen vydat určitý akt z výše uvedené množiny taxativně vymezených aktů, jak jsou uvedeny v § 79 odst. 1 s. ř. s. Pokud shledá, že tomu tak je, uloží správnímu orgánu takový akt vydat. Jedná-li se o akt přezkoumatelný na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, soud správnímu orgánu neuloží, jaký obsah má dotyčný akt mít, nýbrž toliko povinnost jej vydat. Obsahová stránka takového aktu pak může být přezkoumána poté, co bude vydán, v případném následném řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.“

Pro nyní posuzovanou věc z uvedeného Městský soud v Praze dovodil, že v projednávaném případě jde o nečinnost správního orgánu při vydání rozhodnutí podle § 101 a následujících daňového řádu, tedy rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014, jež je rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Řádným prostředkem ochrany je proto v takovém případě nečinnostní žaloba podle § 79 a následujících s. ř. s., a nikoliv žaloba proti nezákonnému zásahu správního orgánu, jež přichází v úvahu v případě jiných úkonů či aktů orgánů veřejné správy, které zpravidla vydáním meritorního rozhodnutí nekončí. Proto Městský soud v Praze v souladu s výše uvedeným odůvodněním rozhodoval o odůvodněnosti námitek žalobce napadající tvrzenou faktickou nečinnost žalovaného spočívající v nevydání rozhodnutí ve věci vyměření daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty na základě řádného daňového tvrzení za zdaňovací období květen 2014.

Městský soud v Praze neshledal žádnou žalobní námitku důvodnou, nebyly splněny ani zákonem stanovené podmínky pro vydání rozsudku, kterým by soud uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí v určené lhůtě jím určené, proto soud na základě výše uvedeného odůvodnění žalobu podle ustanovení § 81 odstavec 3 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 ustanovení § 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 25. srpna 2016

JUDr. Hana V e b e r o v á ,
předsedkyně senátu