



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky ve věci žalobce: **Swift-Expo, s.r.o.**, sídlem Hostivítova 124/5, Praha 2, zast. Ing. Romanem Nagy, daňovým poradcem, sídlem Velká Dlážka 542/4, Přerov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem – zahájením a vedením postupu k odstranění pochybností o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d ě n í :

Žalobce se žalobou podanou dne 17. 6. 2015 domáhal, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v trvajícím nezákonném zásahu spočívajícím ve vedení nezákonně zahájeného postupu k odstranění pochybností za účelem stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014, respektive navazující daňové kontroly, pokud soud vyhodnotí, že došlo k jejímu zahájení, a nařídil obnovení původního stavu. Dále se žalobce domáhal určení, že výzva žalovaného k odstranění pochybností ze dne 21. 8. 2014, č. j. 6994242/14-2002-52521-105145, a následně zahájený postup na odstranění pochybností byly nezákonným zásahem.

Při soudním jednání dne 22. 6. 2016 žalobce omezil petit žaloby tak, že se nadále domáhá pouze určení nezákonnosti ukončeného zásahu spočívajícím v odstranění pochybností, neboť zásah byl již ukončen.

Žalobce v žalobě uvádí, že lhůta k podání žaloby začala plynout dne 18. 4. 2015, kdy mu bylo doručeno vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“). Stížnost je dle jeho názoru přípustným prostředkem obrany proti výzvě, již se zahajuje postup k odstranění pochybností, k čemuž cituje relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Podáním stížnosti a následné žádosti o prošetření způsobu jejího vyřízení žalobce dle svého názoru také splnil podmínku přípustnosti žaloby proti nezákonnému zásahu ve smyslu § 85 s. ř. s.

Žalobce má za to, že výzva k odstranění pochybností byla nekonkrétní a neodpovídala požadavkům judikatury na uvedení konkrétních skutkových důvodů zakládajících pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání. Žalovaný výzvu odůvodnil pouze tím, že v posledních třech zdaňovacích obdobích žalobci vznikl nadměrný odpočet, což však samo o sobě pochybnosti zakládat nemůže. Důvodem k zahájení postupu k odstranění pochybností není ani to, že za předchozí zdaňovací období již byly postupy k odstranění pochybností zahájeny. Dle žalobce by správce daně měl mít konkrétní pochybnosti o každém zdaňovacím období zvlášť a údaje vztahující se k jednomu období nemohou samy o sobě vyvolat pochybnosti ohledně jiného období. Obecné tvrzení žalovaného, že vznikly nejasnosti ohledně původu zboží, které bylo přepravováno v řetězci několika společností, také nebylo nijak blíže zdůvodněno. Žalobci není zřejmé, z jakých důvodů žalovaný nepovažoval za dostatečně prokázané uskutečnění zdanitelného plnění z dokladů, které žalobce předložil již před zahájením postupu k odstranění pochybností. I vzhledem k povaze požadovaných dokumentů je zřejmé, že žalovaný konkrétní pochybnosti neměl a nevyjádřil, a tedy postup k odstranění pochybností zahájil nezákonně. Nezákonně zahájený postup je potom třeba hodnotit jako celkově nezákonný.

Dále je žalobce přesvědčen, že rozsah požadovaných dokumentů ve výzvě k odstranění pochybností překračoval judikaturou vymezené mantinely tohoto institutu. Nekonkrétní požadavek na evidence obchodního majetku a účetní knihy je příliš obecný, aby byl žalobce schopen rozpoznat, jaké konkrétní podklady má žalovanému předat, aby vyvrátil jeho pochybnosti. Rozsah dokumentace požadovaný žalovaným by odpovídal institutu daňové kontroly. S odkazem na příslušnou judikaturu žalobce uvádí, že mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou nemůže žalovaný libovolně vybírat. Pokud zahájil postup k odstranění pochybností, ačkoliv od počátku věděl, že namísto by byla daňová kontrola, jednal nezákonně.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že mu nepřísluší hodnotit závěry Odvolacího finančního ředitelství o tom, že podání stížnosti podle § 261 daňového řádu proti zahájení postupu k odstranění pochybností není přípustné. Nezbyývá však než konstatovat, že judikatura Nejvyššího správního soudu zastává názor opačný. Žalovaný má za to, že své pochybnosti ve výzvě konkretizoval dostatečně. Pokud žalobce od data registrace k DPH soustavně vykazoval pouze nadměrné odpočty v řádu stovek tisíc až milionů korun, jednalo se o skutečnost, která mohla založit důvodnou pochybnost žalovaného o správnosti tvrzené výše daně. Odkazoval-li žalovaný ve výzvě na zjištění týkající se jiných zdaňovacích období, chtěl pouze podtrhnout skutečnost, že odstranil-li by žalobce obdobné pochybnosti již v předchozích řízeních, nebylo by třeba zahajovat postup k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2014. V rámci předchozích řízení bylo zjištěno, že žalobce obchoduje se stříbrným granulátem, a to ve stále stejném řetězci obchodníků s drahými kovy. Jelikož žalobce nevykazuje žádnou jinou ekonomickou aktivitu, byla odůvodněná domněnka žalovaného, že stejné operace žalobce prováděl i v říjnu 2014.

Žalobci z předcházející komunikace s žalovaným i z nahlédnutí do spisu muselo být zřejmé, čeho se vyjádřené pochybnosti týkají. Stříbrný granulát je z hlediska potenciálních podvodů na DPH rizikovou komoditou, a je tedy přirozené, že žalovaný obchodování s ní podrobuje zvláště podrobné kontrole. Je však třeba mít na paměti, že žalovaný nebyl povinen již ve výzvě k odstranění pochybností podrobně vyhodnotit doposud shromážděné důkazy a odůvodnit, zda a jakou roli žalobce v případném podvodném řetězci plnil. K rozsahu požadované dokumentace žalovaný uvedl, že je třeba předložit evidenci obchodního majetku, aby bylo možné ověřit, zda žalobce evidoval neprodané zboží uplatněné v rámci přijatých zdanitelných plnění v obchodním majetku. Pokud jde o žalobcovo tvrzení o vhodnosti provedení daňové kontroly, žalovaný již seznámil žalobce se zjištěními učiněnými v rámci postupu k odstranění pochybností a vzhledem k tomu, že bylo třeba pokračovat v dokazování, avizoval zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2014. V prvotní fázi se však žalovaný pokusil pochybnosti odstranit výzvou žalobci k předložení příslušných podkladů prokazujících jeho tvrzení, čímž nevybočil z mezí stanovených zákonem.

Při soudním jednání dne 22. 6. 2016 žalobce uvedl, že výzva k odstranění pochybností byla natolik nekonkrétní a široce pojatá, neboť správce daně požadoval předložit velké množství dokumentů, které neodpovídají institutu postupu k odstranění pochybností. Postup k odstranění pochybností by měl být rychlý institut, měly by v něm být požadovány konkrétní dokumenty, aby na takový postup bylo možné rychle reagovat, aby byl postup k odstranění pochybností ukončen. Žalobce konstatoval, že žalovaný nemůže volně zaměňovat postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu, „pokud by žalovaný zaměňoval tyto instituty, byl by žalobce krácen na svých ústavních právech“. Žalobce pouze hájí svá práva, nelze tak jeho jednání hodnotit jako obstrukční.

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

Žalobce dne 20. 11. 2014 podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014, v němž tvrdil nadměrný odpočet ve výši 5.003.956,- Kč.

Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 17. 12. 2014 žalovaný uvedl, že za uvedené zdaňovací období vznikly pochybnosti o správnosti, úplnosti a pravdivosti údajů o přijatých plněních. Své pochybnosti žalovaný odůvodnil následujícími důvody. Jednak žalobce za poslední tři po sobě jdoucí zdaňovací období opakovaně uplatnil nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, přičemž za tato zdaňovací období byla v době vydání výzvy prováděna daňová kontrola, která doposud nebyla ukončena. V průběhu daňové kontroly, respektive jí předcházejících postupů k odstranění pochybností, se pochybnosti správce daně o původu zboží, které je předmětem přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, prohloubily, neboť původ zboží přeprodávaného v řetězci společností je neznámý a k daným obchodním operacím dochází ve značném množství. Tyto pochybnosti lze odstranit doložením konkrétních informací o původu zboží, jeho pohybu a způsobu nákupu a dodání, tak aby bylo vyloučeno možné podvodné jednání žalobce. Takové doklady v rámci daňové kontroly za předchozí období předloženy nebyly. Žalobce byl vyzván, aby předložil především daňovou evidenci, účetní knihy a další doklady prokazující sporné skutečnosti.

Dne 22. 12. 2014 se konalo ústní jednání, při němž bylo žalobci umožněno nahlédnout do veřejné části spisu, a byl mu předložen soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Dále žalobce žádal, aby žalovaný sdělil, ze kterých konkrétních podkladů dospěl k závěrům uvedeným ve výzvě k odstranění pochybností o podezření na možný daňový podvod. Žalovaný uvedl, že povede dokazování podle § 92 daňového řádu, během nějž

odstraní případné nejasnosti, případně je schopen nejasnosti odstranit při ústním jednání, během nějž bude žalobcem podáno vysvětlení ke sporným obchodům.

Z protokolu o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období srpen až září 2014 ze dne 4. 12. 2014, č. j. 6835509/14/2002-60562-105676, se podává, že v rámci daňové kontroly byly zjišťovány skutečnosti týkající se obchodních operací žalobce se společností INTL FC Stone (USA) a společností Affinor BVBA (Belgie) a dodavatele zboží, společnosti PAM Praha s.r.o.

Stížností ze dne 30. 12. 2014 žalobce podle § 261 odst. 1 daňového řádu brojil proti postupu správce daně spočívajícímu ve vydání výzvy k odstranění pochybností. Přípisem ze dne 5. 2. 2015, č. j. 816041/15/2002-60500-100993, žalovaný žalobci sdělil, že stížnost vyhodnotil jako přípustnou, ale nedůvodnou. K jednotlivým žalobcovým námitkám žalovaný uvedl, že výše tvrzeného nadměrného odpočtu byla jedním z důvodů vzniklých pochybností, nikoliv však důvodem jediným. Neschopnost žalobce dostatečně prokázat tvrzení týkající se jeho obchodování se stříbrným granulátem v rámci daňové kontroly za předchozí zdaňovací období vedla žalovaného k oprávněným pochybnostem o totožných operacích ve zdaňovacím období, jehož se týká výzva k odstranění pochybností. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti považovalo Odvolací finanční ředitelství za nedůvodnou, o čemž žalobce zpravilo vyrozuměním ze dne 16. 4. 2015, č. j. 11388/15/5100-41455-711442. Odvolací finanční ředitelství dospělo k závěru, že stížnost podle § 261 daňového řádu měla za daných okolností být vyhodnocena jako nepřipustná, odkazujíc zejména na skutečnost, že výzva k odstranění pochybností je ve smyslu daňového řádu rozhodnutím. Proti rozhodnutí přitom stížností brojil nelze.

Dne 28. 1. 2015 při nahlížení do spisu žalovaný seznámil žalobce s tím, že bude za předmětné zdaňovací období zahájena kontrola daně z přidané hodnoty a zároveň bude ukončen postup k odstranění pochybností v souladu s daňovým řádem, a proto byl sjednán termín jednání na 3. 3. 2015.

Podáním ze dne 15. 2. 2015 sdělil žalovaný, že sjednaný termín jednání na 3. 3. 2015 považuje za bezpředmětný, neboť dne 15. 2. 2015 podal žádost o prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti o zákonnosti výzvy k odstranění pochybností.

Výzvou k zahájení daňové kontroly ze dne 13. 3. 2015, doručené žalobci dne 25. 3. 2015, žalovaný s odkazem na § 87 odst. 2 daňového řádu vyzval žalobce, aby do 15 dnů sdělil, kdy je připraven k zahájení daňové kontrole v sídle žalovaného. Žalovaný ve výzvě uvedl, že dokazování nelze nadále provádět zahájením postupu k odstranění pochybností, proto z důvodu náročného a rozsáhlého dokazování bude se žalobcem zahájena daňová kontrola a zároveň projednán výsledek postupu k odstranění pochybností. Žalovaný již neformálně vyrozuměl žalobce o zahájení daňové kontroly při jednání dne 28. 1. 2015, avšak žalobce se v dohodnutém termínu nedostavil a neumožnil tak žalovanému zahájit daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 daňového řádu, proto byl žalobce vyzván dle § 87 odst. 2 daňového řádu.

Proti tomuto postupu žalobce brojil další stížností ze dne 9. 4. 2015, v níž opět zopakoval svou argumentaci týkající se nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností.

Dne 29. 4. 2015 se konalo ústní jednání, během nějž byl žalobce seznámen s výsledky postupu k odstranění pochybností. Žalovaný žalobci sdělil, že v rámci postupu k odstranění

pochybností nebyly dostatečně rozptýleny panující pochybnosti, a stanovil mu 15denní lhůtu k podání dalších návrhů na dokazování podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Při jednání žalobce uvedl, že se dostavil k jednání pouze za účelem nahlížení do spisu a proto z důvodu rozsahu seznámení s dosavadními výsledky postupu k odstranění pochybností požádal o lhůtu 15 dnů k vyjádření. Dále sdělil, že ze stejného důvodu nebude zahajovat žalovaným zamýšlenou daňovou kontrolu. Žalovaný konstatoval, že shledává důvody pro pokračování dokazování, avšak postup k odstranění pochybností je již nedostačujícím instrumentem, proto bude zahájena daňová kontrola i bez návrhu žalobce na provedení dalších důkazů, přičemž žalobce neumožnil správci daně zahájit kontrolu daně za rozhodné období. Ponechat lhůtu 15 dnů k vyjádření žalobce je dle žalovaného v rozporu se zásadou daňového řádu v ust. § 7, dle kterého správce daně postupuje bez zbytečných průtahů, žalobce není krácen na svých právech, neboť důkazní prostředky může navrhnout v rámci daňové kontroly.

Proti postupu žalovaného žalobce podal stížnost ze dne 13. 5. 2015.

Stížnosti ze dne 9. 4. 2015 a ze dne 13. 5. 2015 žalovaný považoval za nedůvodné, o čemž žalobce vyrozuměl dne 15. 5. 2015, respektive 29. 6. 2015. Vzhledem k tomu, že žalobce neuplatnil oproti první stížnosti novou argumentaci, žalovaný odkázal na vyřízení této stížnosti.

Součástí správního spisu jsou též kopie přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za srpen a září 2014, z nichž plyne, že žalobce v těchto zdaňovacích obdobích tvrdil nadměrný odpočet ve výši 4.966.936,- Kč, respektive 8.283.169,- Kč, přičemž vykazoval výhradně dodání zboží do jiného členského státu (Belgie) a vývoz zboží do třetích zemí (s výjimkou září 2014, kdy vykázal též dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve výši 120.930,- Kč). K oběma zdaňovacím obdobím vyzval žalovaný žalobce k odstranění pochybností týkajících se dodání zboží do zahraničí.

Dne 23. 9. 2015 žalovaný podle § 17 daňového řádu učinil vůči Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj dožádání úkonů a to kromě jině k dokončení postupu k odstranění pochybností nebo kontroly za zdaňovací období říjen 2014.

Dne 9. 10. 2015 sdělil FÚ pro Pardubický kraj, že dokumenty týkající se postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly žalobce budou až k ukončení „těchto procesních úkonů“ umístěny u něj.

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

Nejprve se soud zabýval splněním podmínek řízení. Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, podá-li žalobce deklaratorní žalobu proti nezákonnému spočívajícímu v zahájení postupu k odstranění pochybností a žalobu proti trvajícím zásahům, kterým je postup k odstranění pochybností sám, případně navazující daňová kontrola, je třeba podmínky řízení k oběma těmto žalobním návrhům posoudit odděleně (rozsudky NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51, body 15-16; ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 Afs 40/2015-39, body 30-33).

Ve vztahu k ukončenému zásahu je třeba zkoumat splnění subjektivní a objektivní lhůty k podání žaloby podle § 84 s. ř. s. Rozhodným dnem počátku plynutí této lhůty je, jak správně uvedl žalobce, den doručení vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle

§ 261 odst. 6 daňového řádu. Nejvyšší správní soud k této otázce uvádí následující: „*Za situace, kdy existuje v dispozici daňového subjektu možnost podat opravný prostředek, na jehož základě může být operativně zjednána náprava, nelze daňovému subjektu ve využití takového způsobu procesní obrany bránit. Bylo-li by i v takovém případě trváno na obecném pravidlu pro počátek běhu subjektivní lhůty, mohl by se daňový subjekt pouze proto, že se snažil situaci řešit prostředkem, jenž mu skýtá právní řád, ocitnout v situaci, že by mu již uplynula lhůta pro podání zásahové žaloby. Tento závěr by znamenal popření obecné zásady subsidiarity soudního přezkumu a s ní souvisejícího principu minimalizace zásahů soudů do správního (daňového) řízení, kterými je ovládáno správní soudnictví (§ 5 s. ř. s.) a které umožňují, aby případná nezákonnost mohla být nejprve odstraněna vlastními mechanismy veřejné správy a až v případě jejich selhání ve správním soudnictví. Byl-li tedy v průběhu postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly podán opravný prostředek (stížnost) proti zásahu, jenž považuje daňový subjekt za nezákonný, přičemž tento opravný prostředek je způsobilý sjednat nápravu, nutno za skutečnost určující počátek lhůty k podání zásahové žaloby považovat až vědomost daňového subjektu o vyřízení tohoto opravného prostředku*“ (rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013-46). V případě deklaratorní zásahové žaloby směřující proti postupu k odstranění pochybností je prostředkem obrany v rámci daňového řízení podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu a též žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Počátek běhu lhůty k podání žaloby se tedy odvíjí od data doručení vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobci (rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 Afs 40/2015-39, body 37-41). V této věci bylo Odvolacím finančním ředitelstvím vyrozumění žalobci doručeno dne 18. 4. 2015. Dvouměsíční subjektivní lhůta k podání žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. tedy uplynula dne 18. 6. 2015. Jelikož v tento den byla žaloba podána, je třeba ji vyhodnotit jako včasnou.

Mezi účastníky je nesporné, že postup k odstranění pochybností byl ukončen, proto se žalobce domáhá nadále jen určení nezákonnosti tvrzeného zásahu – postupu k odstranění pochybností. Soud má za to, že v dané věci byl postup k odstranění pochybností ukončen marným uplynutím lhůty k zahájení daňové kontroly, tedy dne 9. 4. 2015, neboť neposkytnutím součinnosti daňovým subjektem nebyla zahájena daňová kontrola. Z ustanovení § 87 odst. 1 a 2 daňového řádu je zřejmé, že vyzývá-li správce daně daňový subjekt, aby umožnil zahájení daňové kontroly, není touto výzvou kontrola zahájena. Podle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu má ostatně daňový subjekt „*sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly*“, přičemž neučiní-li tak, je správce daně dle § 87 odst. 5 daňového řádu oprávněn stanovit daň podle pomůcek nebo její výši sjednat.

Pokud jde o věc samu, soud zkoumal, zda výzva k odstranění pochybností odpovídala požadavkům na konkrétnost.

Podle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu stanoví pro zahájení postupu k odstranění pochybností následující podmínky:

„(1) *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.*

(2) *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.*“

Při výkladu uvedeného citovaného ustanovení je třeba vycházet zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102 (č. 1729/2008 Sb. NSS). V něm byl vymezen požadavek na konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání: *„Zákon nestanoví pochybnost správce daně jako podmínku pro zahájení vytykácího řízení náhodou. Povaha tohoto řízení je totiž založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Právě proto také § 43 odst. 1 d. ř. předepisuje, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytykácího řízení - v této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti vysvětlil, resp. odstranil.*

Předmět vytykácího řízení je (například na rozdíl od daňové kontroly) vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně - jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt povinen na tyto výzvy reagovat resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění těmto výzvám. Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil.“ Zkratkou „d. ř.“ Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí odkazuje na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Uvedené závěry jsou bez dalšího aplikovatelné i na výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť charakter výzvy a podmínky pro její vydání zůstávají nezměněny (srov. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

Z ustálené judikatury plyne, že dostatečným důvodem pro zahájení postupu k odstranění pochybností není toliko fakt, že daňový subjekt uplatňuje nadměrný odpočet, nemá-li správce daně relevantní poznatky o konkrétní podnikatelské činnosti daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012-37, body 27-28). Pokud je však uplatňování nadměrných odpočtů kvalifikováno dalšími skutečnostmi, může se jednat o důvod zakládající oprávněné pochybnosti správce daně: *„Formulace zvolená správcem daně ve výzvě k odstranění pochybností se ... nejeví zdejšímu soudu natolik obecná a nesrozumitelná, aby vylučovala podání konkrétní odpovědi či předložení (označení) konkrétních důkazních prostředků stěžovatelem. Uvedl-li správce daně, že pochybnosti vznikly ohledně skutečností uvedených stěžovatelem v jím podaném daňovém přiznání, s upřesněním, že kumulovaná výše nárokových nadměrných odpočtů neodpovídá obvyklé úrovni, přičemž se současně nepříznivě vyvíjí poměr přiznaných obrátů přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, vycházel takový postup z důvodného předpokladu, že stěžovatel musí mít povědomost nejen o tom, jaké údaje do daňového přiznání podaného dne 25. 6. 2010 za zdaňovací období květen 2010 uvedl, ale i o oné obvyklé úrovni jím nárokových nadměrných odpočtů. Správce daně rovněž ve výzvě srozumitelně popsal, za pomoci jakých dokladů a listin mají být pochybnosti vyvráceny; na straně první uvedené výzvy vyjmenoval mj. evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH, vydané a přijaté faktury, pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, evidenci obchodního majetku a zásob, obchodní smlouvy, objednávky, dodací listy, předávací protokoly a další stěžovatelem libovolně zvolené důkazní prostředky, které mohou podle mínění stěžovatele pochybnosti správce daně odstranit“* (rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Afs 82/2013-38).

V této věci žalovaný ve výzvě odkázal na opakovaně uplatněný nadměrný odpočet a zejména na zjištění týkající se předchozích zdaňovacích období. Především uvedl, že žalobce je článkem řetězce společností, které si navzájem přeprodávají zboží, což vyvolává podezření na možný daňový podvod. Soud má za to, že za daných okolností výzva žalobci byla srozumitelná a umožňovala mu poskytnout konkrétní odpověď. Žalovaný měl konkrétní poznatky o podnikatelské činnosti žalobce plynoucí z probíhající daňové kontroly týkající se předchozích zdaňovacích období. Skutečnost, že se pochybnosti žalovaného týkají obchodování se stříbrným granulátem v rámci konkrétního řetězce společností, musela být žalobci zřejmá nejpozději z předmětu ústního jednání při zahájení daňové kontroly za zdaňovací období srpen a září 2014, která předcházela zahájení postupu k odstranění pochybností v této věci. Žalobci nelze přisvědčit v jeho názoru, že skutečnosti zakládající pochybnosti správce daně musí vždy plynout přímo ze zdaňovacího období, jehož se pochybnosti týkají, a že tedy poznatky z předchozích období jsou irelevantní. Takový závěr nelze dovodit z daňového řádu ani z judikatury. Je zcela přirozené, že žalovanému vznikly obdobné pochybnosti týkající se zdaňovacího období říjen 2014 jako přetrvávající pochybnosti ohledně předchozích období za situace, kdy žalobce prováděl v těchto obdobích podobné či totožné obchodní operace. Pokud žalovaný ve výzvě k odstranění pochybností odkázal na probíhající řízení o daňové kontrole za předchozí období, přičemž výslovně uvedl, že jeho pochybnosti se týkají nadměrného odpočtu vykázaného v důsledku účasti žalobce v řetězci společností podezřelém z daňového podvodu, dostatečně specifikoval okruh pochybností a dostal požadavkům § 89 odst. 2 daňového řádu. Obdobně jako ve výše citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 82/2013-38 lze konstatovat, že žalovaný ve výzvě demonstrativně uvedl důkazní prostředky, kterými může žalobce jeho pochybnosti vyvrátit.

Nad rámec výše uvedeného lze uvést, že žalovaný není povinen v rámci výzvy k odstranění pochybností vést k těmto pochybnostem dokazování. V citovaném usnesení č. j. 9 Afs 110/2007-102 k tomu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl, že *„pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody.“* Pokud tedy žalobce brojí proti tomu, že žalovaný neodkázal ohledně svých jednotlivých pochybností na konkrétní důkazy obsažené ve spise, klade na žalovaného vyšší požadavky, než jaké plynou ze zákona. Žalovaný své pochybnosti dostatečně konkretizoval a uvedl, jak k nim dospěl; prokazování skutečností potvrzujících či vyvracejících tyto pochybnosti má být až předmětem následného vyměřovacího řízení. Lze tedy konstatovat, že požadavkům § 89 odst. 2 daňového řádu na konkrétnost výzvy k odstranění pochybností žalovaný vyhověl.

Dále bylo třeba zabývat se tvrzením žalobce, že postup k odstranění pochybností vůbec nebylo možné zahájit, neboť za daných okolností (rozsahu požadovaných listin) byla namísto daňová kontrola. Z ustálené judikatury plyne, že správce daně nemůže libovolně volit mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Rozdíl mezi těmito dvěma procesními instituty Nejvyšší správní soud shrnul ve svém rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52 (č. 2729/2013 Sb. NSS): *„[P]ostup 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)“. Dále Nejvyšší správní soud dovodil, že „[p]ostup 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. Ačkoliv postup stěžovatele v konkrétní věci sloužil k odstranění pochybností o vnitřně komplikované a průkazně složité věci, jeho téměř dvouletý postup a množství procesních úkonů tam uskutečněných se vymykalo institutu postupu k odstranění pochybností“ (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, č. 3091/2014 Sb. NSS, bod 32, a ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014-27, bod 21).

V dané věci žalovaný rozsah postupu k odstranění pochybností nepřekročil. Jak bylo vyloženo výše, žalovaný bezpochyby měl zcela konkrétní pochybnosti ohledně specifické činnosti žalobce spočívající v obchodování se stříbrným granulátem, které vyjádřil ve výzvě k odstranění pochybností. Podle žalobce z judikatury plyne, že „nelze ... připustit, aby byl daňový subjekt vyzván k předložení veškerých souvislostí s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním, tedy způsobem obsahově odpovídajícím spíše daňové kontrole“, k čemuž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 (č. 1440/2008 Sb. NSS). Je třeba upozornit, že v žalobě je uvedený rozsudek citován nesprávně. Ve skutečnosti v něm bylo dovozeno, že „nelze ... připustit, aby byl daňový subjekt vyzván k předložení veškerých dokladů **bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním, tedy způsobem obsahově odpovídajícím spíše daňové kontrole**“ (zvýraznění doplněno městským soudem). Danému požadavku však žalovaný vyhověl, neboť žádal předložení důkazů týkajících se zcela konkrétního zdanitelného plnění v konkrétním období. Na tom nic nemění ani skutečnost, že se vyjádřené pochybnosti týkají v podstatě celé ekonomické činnosti žalobce. Žalobcova činnost totiž od jeho registrace k DPH dne 10. 7. 2014 spočívala téměř výhradně v provádění specifických obchodních operací se stříbrným granulátem, které žalovaný považuje za podezřelé.

Výzva k odstranění pochybností se tedy týkala dostatečně úzkého okruhu okolností, aby nepřekročila meze institutu postupu k odstranění pochybností. Ačkoliv žalovaný z předchozí komunikace s žalobcem zřejmě předpokládal, že bude třeba provádět rozsáhlejší dokazování, nepostupoval nezákonně, pokud dal i přesto žalobci příležitost pochybnosti nejprve vyvrátit mimo daňovou kontrolu. Nezákonností by žalovaný svůj postup zatížil až tehdy, prováděl-li by v rámci postupu k odstranění pochybností rozsáhlé dokazování odpovídající daňové kontrole. V situaci, kdy se ukázalo, že žalobce pochybnosti v rámci postupu k odstranění pochybností nevyvrátí, však žalovaný začal směřovat k ukončení tohoto postupu a zahájení daňové kontroly, kterou žalobce zmařil svou nesoučinností. Z pouhého požadavku správce daně k předložení evidence nelze bez dalšího dovodit nepřípustný rozsah dokazování, který by vyloučil postup k odstranění pochybností, ani tomu neodpovídal průběh postupu k odstranění pochybností.

Lze tedy dospět k dílčímu závěru, že zahájení postupu k odstranění pochybností ohledně daně z přidané hodnoty za období říjen 2014 nebylo nezákonné. Výzva k odstranění pochybností byla dostatečně konkrétní a vycházela z jednoznačně specifikovaných odůvodněných pochybností žalovaného. Výzva se netýkala natolik širokého okruhu pochybností, aby bylo možné *a priori* vyloučit, že tyto pochybnosti mohou být odstraněny v rámci postupu k odstranění pochybností. V části, v níž se žalobce domáhá určení, že výzva k odstranění pochybností byla vydána nezákonně, tedy žaloba není důvodná.

Tento závěr je určující i pro úvahu soudu o zákonnosti postupu k odstranění pochybností, kdy má žalobce za to, že postup k odstranění pochybností, který byl zahájen

nezákonně, je bez dalšího sám nezákonný. Za situace, kdy soud dospěl k závěru, že postup byl zahájen zákonně, a žalobce žádné další důvody pro nezákonnost postupu jako celku neuvedl, nelze než dospět k závěru, že ani postup jako celek není nezákonným zásahem. Je však třeba upozornit, že ani kdyby zahájení postupu k odstranění pochybností nezákonné bylo, automaticky by takový poznatek nevedl k závěru, že je tento postup nezákonný jako celek. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, i nezákonnou výzvou může být vytýkácí řízení řádně zahájeno a její nezákonnost může být zhojena v dalším řízení. Vada nedostatečně konkrétní výzvy k odstranění pochybností je zhojena především tehdy, pokud je z dalšího průběhu řízení zřejmé, že daňový subjekt pochopil, v čem konkrétní pochybnosti správce daně spočívají (rozsudky NSS ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227 a ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117). V rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. ... Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy.*“ (bod 27 cit. rozsudku).

Jak uvedeno výše, žalobci bylo z předchozí i následné komunikace s žalovaným zcela zřejmé, čeho přesně se jeho pochybnosti týkají. I kdyby tedy samotná výzva k odstranění pochybností nesplňovala zákonné náležitosti, nebylo by možné v této věci dospět k závěru, že postup k odstranění pochybností nebyl nezákonný jako celek.

Povahou a limity postupu k odstranění pochybností se zabýval Nejvyšší správní soud, mj. v rozsudku sp. zn. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014, dle kterého 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.*“ V citovaném rozsudku dospěl Nejvyšší soud k závěru, že ačkoli postup správce daně konkrétní věci sloužil k odstranění pochybností vnitřně komplikované a průkazně složité věci, jeho téměř dvouletý postup a množství procesních úkonů tam uskutečněných (které bylo obdobné, jako množství procesních úkonů uskutečněných v nyní projednávané věci žalovaným), byly zjevně excesivní a vymykaly se limitům institutu postupu k odstranění pochybností.

V této souvislosti lze dále poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012, dle kterého zákonodárce v úpravě postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu sleduje „*důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty).* Ačkoli zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoli průtahů. Z popsaného je zřejmé, že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje

časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“

Dle názoru soudu žalobou napadený postup žalovaného o odstranění pochybností ob stojí ve světle výše uvedené judikatury. Postup k odstranění pochybností byl zahájen výzvou k odstranění pochybností ze dne 17. 12. 2014 a již dne 28. 1. 2015 žalovaný sdělil žalobci záměr ukončit postup k odstranění pochybností a zahájit, daňovou kontrolu, za tímto účelem byl sjednán termín jednání na 3. 3. 2015. K seznámení s výsledky postupu k odstranění pochybností a k zahájení daňové kontroly dne 3. 3. 2015 nedošlo pouze z důvodu neposkytnutí součinnosti žalobce, který z důvodu podání stížnosti na postup žalovaného ze dne 15. 2. 2015, považoval sjednané jednání za bezpředmětné. Žalobce přitom podal již dne 30. 12. 2014 předchozí stížnost. Ukončení postupu k odstranění pochybností tak bránila pouze procesní aktivita žalobce spočívající v opakovaném podávání stížností a žádostí o přešetření vyřízení stížností. Pokud daňový subjekt činí úkony nikoli ve věci samé, které mají rozhodný vliv na dobu řízení, potom nelze dobu řízení klást k tíži správce daně a dovodit z toho nezákonnost postupu správce daně. Vzhledem k tomu, že žalovaný již po měsíci sdělil žalobci záměr ukončit postup k odstranění pochybností a pouze z důvodu jednání žalobce k tomu nedošlo, aniž by v řízení byly provedeny důkazní prostředky, soud považuje v podávání stížností žalobce za obstrukční jednání, které sice daňový řád umožňuje, ale které pro svou povahu poté nezakládá případné sledované účinky žalobce, jako např. nezákonnost postupu k odstranění pochybností z důvodu délky řízení.

Vzhledem k uvedenému se soud neztotožnil s námitkami uplatněnými v žalobě, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný byl ve věci úspěšný, avšak náklady řízení mu nevznikly.

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 § 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 24. června 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová