



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **ATANAI CZ, s.r.o.**, se sídlem Roháčova 188/37, 130 00 Praha 3, IČ: 27950034, zastoupeného Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jungmannova 319, 506 01 Jičín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu – nepřiměřeně dlouhým postupem k odstranění pochybností, vedeným vůči žalobci ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012,

t a k t o :

- I. Zásah žalovaného spočívající v postupu k odstranění pochybností, zahájeném výzvou k odstranění pochybností č. j. 368940/12/003512110006 ze dne 13. 11. 2012, **byl nezákonný.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 12 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám Ing. Zdeňka Urbana, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhá, aby soud určil, že postup k odstranění pochybností, zahájený žalovaným výzvou k odstranění pochybností č. j. 368940/12/003512110006 ze dne 13. 11. 2012 a vedený za účelem stanovení daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období září 2012, byl nezákonný, a to z důvodu nepřiměřené délky zapříčiněné nepřipustně rozsáhlým dokazováním a neodůvodněnými prodlevami ze strany žalovaného.

Ve své žalobě žalobce rekapituluje, že postup k odstranění pochybností trval od 13. 11. 2012 až do 8. 10. 2015, kdy mu byl doručen platební výměr na DPH č. j. 6264964/15/2003-52521-105891 ze dne 6. 10. 2015. Žalobce přitom v reakci na výzvu k odstranění pochybností již dne 18. 12. 2012 žalovanému předložil důkazní prostředky, jimiž dokládal skutečnosti uvedené v přiznání, a další důkazní prostředky předložil dne 20. 12.

2012 při místním šetření správce daně (protokol o místním šetření č. j. 395642/12/003933100518 ze dne 20. 12. 2012). Při nahlížení do spisového materiálu dne 19. 1. 2015 pak žalobce zjistil, že poslední položkou v něm obsaženou je odpověď na mezinárodní dožádání č. j. 404084/14/2003-05401-10978, kterou žalobce obdržel 29. 1. 2014. Odpověď na mezinárodní dožádání č. j. 2981180/14/2003-05401-110068, kterou žalovaný obdržel dne 24. 4. 2014, nebyla v době nahlížení žalobce do spisového materiálu jeho součástí, ačkoli v té době již existovala a žalovaný ji zahrnul i do svého seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období 9/2012 č. j. 2879255/15/2003-60561-100518 ze dne 15. 4. 2015. Dle žalobce je tak zřejmé, že přinejmenším od 24. 4. 2014 žalovaný nekonal v postup k odstranění žádné kroky, a to až do 14. 4. 2015, kdy žalobci zaslal výzvu k prokázání skutečností č. j. 2828516/15/2003-60561-100518. Následující den přitom žalovaný žalobci zaslal výše zmíněné seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností č. j. 2879255/15/2003-60561-100518, v němž rekapituloval dosavadní řízení, a uvedl, že předpokládá složitější dokazování, pročež žalobce požádal, aby se v konkrétní čas dostavil k zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období 9/2012.

Žalobce namítá, že zvolený postup žalovaného v rámci předmětného postupu k odstranění pochybností byl bezbřehým projevem jeho libovůle, neboť se zcela v rozporu s § 7 a § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), a tím i s § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu nezabýval v rámci správní úvahy předloženými důkazy a postup k odstranění pochybností pouze bezdůvodně prodlužoval. Žalobce je přesvědčen, že tak došlo k porušení jeho práva na projednání věci bez zbytečných průtahů ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný navíc dle názoru žalobce postupoval od počátku řízení v rozporu s povahou a účelem postupu k odstranění pochybností, neboť už v březnu 2013 prováděl rozsáhlé dokazování spočívající mj. několika mezinárodních dožádáních a žádosti o poskytnutí informací. Již v roce 2013 měl tak žalovaný seznat, že se rozsah potřebného dokazování vymyká institut postupu k odstranění pochybností, a zahájit dle § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu.

Závěrem žalobce shrnuje, že se cítí být dotčen na svém subjektivním veřejném právu nebýt ve své autonomii omezován kroky správního orgánu jinak, než stanoví zákon, a dále že postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem, neboť žalovaný prováděl v průběhu řízení v rozporu s jeho charakterem a účelem rozsáhlé dokazování, a mezi jednotlivými kroky činil značné, neodůvodněné prodlevy, důsledku čehož trval předmětný postup k odstranění pochybností téměř tři roky.

Žalobce proto navrhuje, aby soud určil, že zásah žalovaného, spočívající v nepřiměřené délce a vedení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období 2012 zahájeného výzvou k odstranění pochybností č. j. 368940/12/003512110006 ze dne 13. 11. 2012 byl nezákonný, a dále aby uložil žalovanému povinnost nahradit náklady řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě na prvním místě podrobně shrnuje průběh postupu k odstranění pochybností, přičemž se v podstatných okolnostech shoduje se žalobcem.

K námitce nepřiměřené délky postupu k odstranění pochybností žalovaný uvádí, že úkony směřující k objasnění skutkového stavu byly prováděny kontinuálně. Délka postupu k odstranění pochybností nebyla způsobena prodlevami na straně žalovaného, nýbrž absencí odpovědi na jeho doplnění mezinárodního dožádání č. j. 4348610/13/2003-05402-100518 ze dne 14. 8. 2013, kterou žalovaný dvakrát urgoval. Konstatuje tedy, že nebyly shromážděny

všechny podklady pro rozhodnutí, jak ostatně vyplývá též z jeho výzvy k prokázání skutečností č. j. 2828516/15/2003-60561-100518 ze dne 14. 4. 2014 a rovněž ze seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností č. j. 2879255/15/2003-60561-100518 ze dne 15. 4. 2014. Jednotlivé úkony žalovaného přitom nebyly dle jeho názoru činěny pouze formálně a bez racionálního odůvodnění - v rámci postupu k odstranění pochybností bral v úvahu i prováděné postupy k odstranění pochybností za jiná prověřovaná zdaňovací období, v nichž ve všech žalobce uplatňoval nadměrný odpočet v důsledku transakcí vykazujících společné znaky. O tom, že k namítanému porušení zásady rychlosti a hospodárnosti a ani zákonnosti a přiměřenosti (resp. k porušení práva žalobce dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) nedošlo, svědčí dle žalovaného nakonec i stanovisko Odvolacího finančního ředitelství ve věci vyřízení podnětu žalobce na nečinnost ve věci vyměření DPH za předmětné zdaňovací období č. j. 13998/15/5003-22442-702972 ze dne 5. 5. 2015.

Žalovaný dále nesouhlasí s žalobcovou námitkou vedení postupu k odstranění pochybností v rozporu s jeho účelem v důsledku potřeby rozsáhlého dokazování. K zahájení daňové kontroly přistoupil poté, kdy ani po dvou urgencích neobdržel odpověď na již zmíněné doplnění mezinárodního dožádání č. j. 4348610/13/2003-05402-100518 ze dne 14. 8. 2013, a z důvodu absence podkladů potřebných pro prověření nároků žalobce na nadměrný odpočet dospěl k závěru, že bude třeba rozsáhlejšího dokazování. Žalovaný proto žalobci zaslal seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností č. j. 2879255/15/2003-60561-100518, v němž dosavadní průběh postupu k odstranění pochybností shrnul, a uvedl, že předpokládá složitější dokazování, pročež žalobce požádal, aby se v konkrétní čas dostavil k zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období 9/2012. V navrženém termínu se však žalobce k zahájení daňové kontroly nedostavil, ačkoli jinak nekontaktní nebyl. Po provedení výsledku nového svědka J. G. a po neobdržení odpovědi společnosti IROLIANE s.r.o. na výzvu k poskytnutí údajů č. j. 5373991/15/2003-60561-100518 ze dne 29. 7. 2015 (v důsledku kterého žalovaný nemohl ověřit dodavatele této společnosti, ani ověřit prodej zboží žalobci) následně dospěl žalovaný k závěru, že pochybnosti vymezené v jeho výzvě k odstranění pochybností č. j. 368940/12/003512110006 ze dne 13. 11. 2012 nebyly odstraněny.

Žalovaný dále označuje za paradoxní skutečnost, že žalobce proti platebnímu výměru na DPH č. j. 6264964/15/2003-52521-105891 ze dne 6. 10. 2015 nebrojil řádným opravným prostředkem. Dle jeho názoru směřuje logika řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv osoby způsobem neumožňujícím jiné prostředky ochrany. Odkazuje v této souvislosti na „současnou judikaturu Nejvyššího správního soudu“ a cituje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Aps 4/2006-102 ze dne 29. 11. 2006, dle kterého „(v) případech, kdy je vedeno řízení, jehož výsledkem je typicky vydání rozhodnutí, ke kterému poté skutečně dojde (např. vyměřovací řízení s následným vydáním platebního výměru), je vyloučeno, aby se adresát rozhodnutí domáhal ochrany žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., neboť mu přísluší účinná ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s., přičemž nezákonnost napadeného rozhodnutí lze namítat mj. v nezákonnosti řízení vedoucího k vydání daného rozhodnutí. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy očividně subsidiární povahu“. Domnívá se proto, že žalobce ke své ochraně zvolil neodpovídající procesní prostředek, neboť nijak nebrojil proti výše uvedenému Platebnímu výměru, a místo toho podal žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu.

Na konec svého vyjádření žalovaný shrnuje, že považuje předmětnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem za nedůvodnou, a navrhuje, aby byla soudem v plném rozsahu zamítnuta s tím, že náklady řízení včetně soudního poplatku ponese žalobce.

K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku. V té opětovně rekapituluje podstatné body časové osy úkonů žalovaného v rámci předmětného postupu k odstranění pochybností, a uvádí, že již z ní jsou zřejmé prodlevy ze strany žalovaného, který od 14. 8. 2013 až do 24. 3. 2015 v řízení nic nepodnikal. Odvolává-li se žalovaný v této souvislosti žalovaný na absenci odpovědi na jeho doplnění mezinárodního dožádání č. j. 4348610/13/2003-05402-100518 ze dne 14. 8. 2013 (vypraveno 16. 8. 2013), činí tak dle žalobce účelově. Dle jeho názoru není možné vést postup k odstranění neomezeně dlouho a ospravedlňovat délku řízení nedostatkem odezvy na dožádání. Dodává navíc, že žalovaný odpověď na uvedené dožádání do skončení postupu k odstranění pochybností neobdržel. Žalobce dále odkazuje na čl. 10 Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010, dle kterého má dožádaný orgán poskytnout informace co nejrychleji, nejpozději však do tří měsíců ode dne obdržení žádosti. Není-li toho schopen, uvědomí dle čl. 12 uvedeného nařízení písemně a bez odkladu dožadující orgán o důvodech, které brání včasné odpovědi, a o datu, kdy pravděpodobně bude moci odpovědět. Žalovaný pak i přes absenci odezvy ze strany dožádaného orgánu urgoval odpověď na své doplnění mezinárodního dožádání ze dne 14. 8. 2013 až dne 24. 3. 2015.

Ačkoli daňový řád konkrétní lhůtu k uzavření postupu k odstranění pochybností nestanoví, neznamená to dle žalobce, že by mohl být veden po neomezeně dlouho dobu. Uvádí v této souvislosti Pokyn Ministerstva financí D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytykácího řízení, který v rámci již neúčinné úpravy dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě poplatků a daní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o správě daní a poplatků“) stanovil, že celková doba uzavření vytykácího řízení nesmí přesáhnout 12 měsíců. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 3/2008-78 ze dne 26. 3. 2008 pak bylo třeba uvedené vykládat tak, že ačkoli běh základní lhůty pro ukončení vytykácího řízení mohl být stavěn prostřednictvím dožádání či výzvami správce daně, celková délka vytykácího řízení nemohla přesáhnout dvanáct měsíců od jeho zahájení. Pokud jde o nyní účinnou úpravu, žalobce uvádí, že i zákonodárce zmiňuje v důvodově zprávě k daňovému řádu zvýšení právní jistoty daňového subjektu, pročez je třeba i přes absenci konkrétních lhůt třeba odmítnout možnost vedení postupu k odstranění pochybností po dobu několika let. Na podporu tohoto názoru cituje ve své replice rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014, a dále rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012. Žalobce k tomuto bodu uzavírá, že předmětný postup k odstranění pochybností, který trval téměř tři roky, zjevně překročil limity postupu k odstranění pochybností obecně stanovené, a žalovaný tak žalobce v důsledku neexistence vyměření daně zatížil značnou právní nejistotou.

Žalobce se dále zabývá tvrzením žalovaného, který dle svého vyjádření k žalobě bral v rámci předmětného postupu k odstranění pochybností v úvahu i postupy k odstranění pochybností prováděné za jiná zdaňovací období. Dle žalobce je tak mimo jiné zřejmé, že měl žalovaný k dispozici poznatky nasvědčující potřebě rozsáhlého dokazování, neboť taková rozsáhlá a časově náročná dokazování prováděl i v postupech k odstranění pochybností za jiná zdaňovací období. Žalobce nevylučuje, že v době zahájení mohl být postup k odstranění pochybností vhodným institutem, avšak již v průběhu března 2013 žalovaný začal z vlastní iniciativy a bez součinnosti s žalobcem provádět rozsáhlé dokazování, z čehož je zřejmé, že postup k odstranění pochybností, který k takovému obsáhlému, časově a věcně náročnému dokazování sloužit nemá, ztratil svůj smysl a žalovaný měl přistoupit buď k zahájení daňové kontroly, nebo k jinému ukončení postupu k odstranění pochybností. Žalovaný místo toho zajišťoval důkazy mimo dispoziční sféru žalobce, vůči kterému ode dne 20. 12. 2012, kdy došlo v rámci místního šetření k předložení požadovaných dokladů, nečinil žádné úkony směřující k odstranění pochybností až do 14. 4. 2015. Žalobce uzavírá, že průběh předmětného postupu k odstranění pochybností neodpovídal zákonodárcem v důvodové

zprávě k daňovému řádu předvídanému dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem, v rámci nějž má v ideálním případě postačit písemná odpověď či ústní vysvětlení.

Tvrdí-li žalovaný, že se žalobce k zahájení daňové kontroly, o nějž jej požádal ve svém seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností č. j. 2879255/15/2003-60561-100518 ze dne 15. 4. 2015, uvádí žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 174/2014-27 ze dne 28. 1. 2015, že tato skutečnost je z hlediska hodnocení předmětného postupu k odstranění pochybností jakožto nezákonného zásahu nepodstatná. Důvody svého nesouhlasu se zahájením daňové kontroly vyjádřil ve své stížnosti proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu ze dne 29. 4. 2015, v níž brojil proti snaze žalovaného zahájit daňovou kontrolu po té, co mu byly rámci v té době již nepřiměřeně dlouhého postupu k odstranění pochybností žalobcem předloženy důkazní prostředky a žalovaný již rozsáhlé dokazování fakticky realizoval.

Závěrem své repliky žalobce uvádí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Aps 4/2006-102 ze dne 29. 11. 2006, na který žalovaný odkazuje ve snaze prokázat, že žalobce ke své ochraně zvolil neodpovídající procesní prostředek, na projednávaný případ nedopadá, neboť pochází z doby přes novelizací ustanovení § 82 s. ř. s., která umožnila domáhat se též určení nezákonnosti ukončeného zásahu. Žalobce je přesvědčen, že zvolil odpovídající procesní prostředek obrany, a na podporu svého názoru cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 28/2014-51 ze dne 14. 8. 2014, který explicitně stanoví, že i po ukončení zásahu, třebaže na jeho konci následuje rozhodnutí, se lze domáhat určení nezákonnosti zásahu žalobou dle § 82 s. ř. s. a násl.

Ze správního spisu vyplynuly následující pro soud podstatné skutečnosti:

Dne 25. 10. 2012 podal žalobce daňové přiznání k DPH za zdaňovací období září 2012, v němž nárokoval nadměrný odpočet ve výši 444 387 Kč. Následně byl ze strany žalovaného výzvou k odstranění pochybností č. j. 368940/12/003512110006 ze dne 13. 11. 2012 zahájen postup k odstranění pochybností. Dne 18. 12. 2012 předložil žalobce žalovanému na základě uvedené výzvy doklady, kterými dokládal nákup zboží od společností IROLIANE s. r. o. a dodání zboží společnosti ROTOM EX s. r. o. Další důkazní prostředky, jimiž mj. dokládal nákup zboží od společnosti ALL MOBIL a. s., předložil žalobce v rámci místního šetření žalovaného (protokol o místním šetření č. j. 395642/12/003933100518 ze dne 20. 12. 2012).

Dne 6. 3. 2013 odeslal žalovaný mezinárodní dožádání na Slovensko č. j. 1124711/13/2003-05402-100518 k ověření vydaných faktur pro odběratele ROTOM EX s. r. o. Taktéž dne 6. 3. 2013 odeslal žalovaný také mezinárodní dožádání na Slovensko č. j. 1124701/13/2003-05402-100518 k ověření přijatých faktur od dodavatele ALL MOBIL a.s.

Dne 7. 3. 2013 odeslalo Územní pracoviště žalovaného pro Prahu 3 žádost o poskytnutí informací č. j. 1124675/13/2003-05402-100518 na Územní pracoviště žalovaného pro Prahu 10 s cílem zjištění informací k ověření přijatých faktur od dodavatele IROLIANE s. r. o., na kterou obdrželo odpověď (č. j. 1494654/13/2010-24903-107857) dne 22. 3. 2013.

Dne 26. 7. 2013 provedl žalovaný výslech svědka P. S., jednatele společnosti IROLIANE s. r. o.

Dne 16. 8. 2013 odeslal žalovaný doplnění mezinárodního dožádání č. j. 4348610/13/2003-05402-100518, v němž nad rámec původního mezinárodního dožádání č. j.

1124711/13/2003-05402-100518 ze dne 6. 3. 2013 požadoval prověření, jak odběratel žalobce ROTOM EX s. r. o. dále s dodaným zbožím nakládal a komu bylo toto zboží dále prodáno. Na toto doplnění žalovaný doposud neobdržel odpověď.

Dne 29. 1. 2014 obdržel žalovaný odpověď č. j. 404084/14/2003-05401-109789 na své mezinárodní dožádání č. j. 1124701/13/2003-05402-100518 ze dne 6. 3. 2013, v němž mu dožádaný daňový úřad sdělil, že společnost ALL MOBIL a.s. nepředložila za předmětné zdaňovací období žádné doklady.

Dne 24. 4. 2014 obdržel žalovaný odpověď č. j. 2981180/14/2003-05401-110068 na své mezinárodní dožádání č. j. 1124711/13/2003-05402-100518 ze dne 6. 3. 2013, v němž mu dožádaný daňový úřad sdělil, že společnost ROTOM EX s. r. o. ve 3. čtvrtletí 2012 DPH řádně přiznala a zaplatila.

Dne 24. 3. 2015 žalovaný emailem urgoval odpověď na doplnění svého mezinárodního dožádání č. j. 4348610/13/2003-05402-100518 ze dne 16. 8. 2013, avšak bez odezvy ze strany dožádaného daňového úřadu.

Dne 7. 4. 2015 byl Odvolacímu finančnímu ředitelství podán podnět na nečinnost žalovaného ve věci vyměření DPH dle § 38 daňového řádu. Vyrozuměním o odložení podnětu č. j. 13998/15/5300-22442-702972 ze dne 5. 5. 2015 byl žalobcův podnět shledán nedůvodným a jako takový byl odložen.

Dne 14. 4. 2015 odeslal žalovaný žalobci výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu č. j. 2828516/15/2003-60561-100518. Následujícího dne, tedy 15. 4. 2015, pak žalovaný zaslal žalobci seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období 9/2012 č. j. 2879255/15/2003-60561-100518, v němž zrekapituloval dosavadní průběh řízení a uvedl, že předpokládá složitější dokazování, pročež požádal žalobce, aby se v přesně stanovený termín dostavil k žalovanému za účelem zahájení daňové kontroly. Žalobce této žádosti nevyhověl.

Dne 29. 4. 2015 žalobce podal k žalovanému stížnost dle § 261 daňového řádu ve věci nepřiměřené délky předmětného postupu k odstranění pochybností, v níž mj. reagoval na žádost žalovavého, aby se k němu dostavil za účelem zahájení kontroly. Vyrozuměním o výsledku stížnosti č. j. 4580364/15/2003-60561-109640 ze dne 19. 6. 2015 žalovaný sdělil žalobci, že jeho stížnost shledal bezdůvodnou. V reakci na to požádal žalobce u Odvolacího finančního ředitelství dne 28. 7. 2015 žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Vyrozuměním o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti č. j. 31094/15/5100-41455-711218 ze dne 29. 5. 2015 byla žalobcova žádost shledána nedůvodnou a částečně nepřipustnou.

Dne 4. 5. 2015 zaslal žalobce žalovanému po č. j. 3645288/15/2003-60561-100518 reakci na výzvu prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu č. j. 2828516/15/2003-60561-100518 ze dne 14. 4. 2015, v níž mj. navrhl výsledky svědků P. S., jednatele společnosti IROLIANE s. r. o., a J. K., zaměstnance žalobce pověřeného přebíráním zboží.

Dne 15. 7. 2015 provedl žalovaný výslech svědka J. G., který u společnosti IROLIANE s. r. o. vypomáhal s manipulací se zbožím.

Dne 29. 7. 2015 žalovaný zaslal společnosti IROLIANE s. r. o. výzvu k poskytnutí údajů č. j. 5373991/15/2003-60561-100518. Na výzvu, která byla doručena 8. 8. 2015, žalovaný dosud neobdržel odpověď.

Dne 1. 9. 2015 žalovaný zaslal žalobci úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností č. j. 5289575/15/2003-60561-100518, v níž konstatoval, že jeho pochybnosti nebyly v rámci postupu k odstranění pochybností odstraněny, a stanovil, že se nadměrný odpočet žalobce za zdaňovací období září 2012 mění na vlastní daňovou povinnost ve výši 262 931 Kč.

Dne 15. 9. 2015 obdržel žalovaný pod č. j. 6080265/15/2003-60561-100518 reakci žalobce na zaslání úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností.

Dne 30. 9. 2015 žalovaný emailem podruhé urgoval odpověď na doplnění svého mezinárodního dožádání č. j. 4348610/13/2003-05402-100518 ze dne 16. 8. 2013, i tentokrát bez odezvy ze strany dožádaného daňového úřadu.

Dne 6. 10. 2015 vydal žalovaný platební výměr na DPH č. j. 6264964/15/2003-52521-105891.

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 je důvodná.

Městský soud v Praze nejprve věnoval pozornost skutečnosti, zda jsou ve věci splněny podmínky řízení. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to však neplatí, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V předmětné věci se žalobce domáhá deklaratorního určení nezákonnosti již ukončeného zásahu spočívajícím v nepřiměřeně dlouhém postupu k odstranění pochybností, vedeným navíc v rozporu s účelem tohoto institutu. Přípustnost jeho žaloby tedy nebyla podmíněna uplatněním podnětu na nečinnost žalovaného ve věci vyměření DPH dle § 38 daňového řádu [který je, s ohledem na názor vyslovený Krajským soudem v Ostravě v rozsudku sp. zn. 22 A 77/2014-45 ze dne 23. 4. 2015 (č. 3269/2015 Sb. NSS), vhodným prostředkem obrany proti nepřiměřené dílce postupu k odstranění pochybností], ani podáním stížnosti dle § 261 daňového řádu, resp. žádosti o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti. Přesto však soud s přihlédnutím k částečně rozporné judikatuře Nejvyššího správního soudu [srov. rozsudek osmého senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Azs 114/2015-3 ze dne 16. 12. 2015 (dle kterého má slovní spojení „*to neplatí v případě*“, následující bezprostředně za středníkem v § 85 s. ř. s. pouze zdůraznit přípustnost určovacích žalob), a dále rozsudky sp. zn. 10 Afs 28/2014-51 ze dne 14. 8. 2014, sp. zn. 2 Aps 8/2013-46 ze dne 13. 2. 2014, sp. zn. 3 Afs 14/2015-47 ze dne 29. 1. 2016 a sp. zn. 6 Afs 46/2014-39 ze dne 30. 4. 2014 (dle kterých není třeba na vyčerpání správních prostředků ochrany či nápravy trvat v případě, že se žalobce domáhá pouze určení v minulosti proběhlého zásahu)] konstatuje, že uvedené prostředky obrany žalobce v průběhu postupu k odstranění pochybností uplatnil. Žaloba je tedy z tohoto hlediska přípustná.

Domnívá-li se žalovaný, že žalobce ke své ochraně zvolil neodpovídající procesní prostředek, protože žaloval nezákonnost postupu k odstranění pochybností žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s., a zároveň nijak nebrojil proti platebnímu výměru, jímž byl postup k odstranění pochybností ukončen, nemůže mu zdejší soud dát za pravdu. Žalobce v této souvislosti zcela případně upozorňuje na překonanost žalovaným citovaného rozsudku Nejvyššího správního

soudu sp. zn. 8 Aps 4/2006-102 ze dne 29. 11. 2006, a právě tak případná je žalobcová citace rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 28/2014-51 ze dne 14. 8. 2014, dle kterého je „(i) po ukončení zásahu, třebaže snad na jeho konci následuje rozhodnutí, nutno odlišit eventuálně nezákonný zásah, na straně jedné, a právní dopady správního rozhodnutí, na straně druhé“. I v tomto ohledu je proto žaloba přípustná.

Dále soud zkoumal splnění subjektivní lhůty k podání žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. Dle již zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 28/2014-51 ze dne 14. 8. 2014 uplyne subjektivní lhůta k podání zásahové žaloby směřující proti nezákonnosti postupu k odstranění pochybností spočívající v jeho nepřiměřené délce teprve po dvou měsících ode dne, kdy se žalobce o ukončení postupu k odstranění pochybností dozvěděl. K ukončení postupu k odstranění pochybností přitom může dojít buďto vydáním rozhodnutí ve vyměřovacím řízení, nebo zahájením daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012). V daném případě byl postup k odstranění pochybností ukončen teprve 8. 10. 2015, tedy doručením platebního výměru na DPH č. j. 6264964/15/2003-52521-105891 ze dne 6. 10. 2015. Do té doby totiž trval zásah žalovaného spočívající mj. v zadržování finančních prostředků žalobce. Žaloba je tedy včasná, což ostatně nerozporuje ani žalovaný.

Podstata žaloby spočívá v námitce, že nezákonnost zásahu žalovaného spočívala v délce a vedení postupu k odstranění pochybností vymykajícím se limitům, které tomuto institutu stanovil zákonodárce.

Dle § 89 odst. 1 daňového řádu „(m)á-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností“. Dle § 90 odst. 1 téhož zákona „[o] průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.“

Povahou a limity postupu k odstranění pochybností se již v minulosti zabýval Nejvyšší správní soud, mj. v rozsudku sp. zn. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014, na který ostatně žalobce odkazuje jak v žalobě, tak v replice. Uvedené rozhodnutí podrobně rozebírá legislativní koncepci postupu k odstranění pochybností, načež uzavírá, že tato koncepce „nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména, pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností.“ V citovaném rozsudku dospěl Nejvyšší soud k závěru, že ačkoli postup správce daně 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.“

K nyní projednávanému případu lze shrnout, že postup k odstranění pochybností trval bezmála tři roky, přičemž prodlevy mezi jednotlivými úkony žalovaného délky až 11 měsíců. Ačkoli žalovaný obdržel od žalobce doklady a další důkazní prostředky vyžadované ve výzvě k odstranění pochybností již 18. 12. 2012, resp. 20. 12. 2012, prováděl dále z vlastní iniciativy a bez součinnosti se žalobcem další rozsáhlá dokazování (zahrnující několikero mezinárodních dožádání či jejich doplnění, výsledky svědků a žádosti o poskytnutí informací), a k další komunikaci se žalobcem z jeho strany došlo až 14. 4. 2015, tedy týden po té, co se žalobce rozhodl podat k Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět na nečinnost žalovaného.

Ve své replice žalobce poukazuje na pokyn Ministerstva financí D-144, který v rámci již neúčinné úpravy stanovil pro vytýkácí řízení nepřekročitelnou lhůtu 12 měsíců. Tento pokyn, jak konstatoval i Nejvyšší správní soud, není sice na postup k odstranění pochybností dle daňového řádu nadále aplikovatelný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Aps 20/2013-61 ze dne 25. 6. 2014, bod 25), nicméně může podle názoru Městského soudu v Praze představovat i nadále indikátor z hlediska toho, co je třeba považovat již za nepřiměřeně dlouhý postup k odstranění pochybností. Tříletý postup k odstranění pochybností se pak i s přihlédnutím ke lhůtám předchozí úpravy zjevně přičí představě zákonodárce vymezené v důvodové zprávě k daňovému řádu, resp. Nejvyššího správního soudu o „*rychlé(m) odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně.*“

Zásadní je nicméně i judikatorně (viz výše) vyjádřený požadavek na vedení postupu k odstranění pochybností v souladu se zásadou rychlosti a bez zbytečných průtahů, ke kterým ovšem v projednávaném případě zjevně došlo. Žalovaný uvádí, že průtahy v řízení nebyly zapříčiněny prodlevami na jeho straně, nýbrž především absencí odpovědi na jeho doplnění mezinárodního dožádání č. j. 4348610/13/2003-05402-100518 ze dne 14. 8. 2013. I v tomto ohledu lze přihlédnout k právní úpravě vytýkácího řízení a ke lhůtám a judikatuře týkající se pokynu Ministerstva financí D-144. Ten stanovil, že se běh stanovených lhůt (nikoli však výše zmíněné celkové lhůty 12 měsíců) stavěl po dobu dožádání, a to ode dne jeho odeslání do dne jeho vyřízení dožádaným správcem daně. Protože však uvedené pravidlo bylo správcem daně zneužíváno k prodlužování stanovených lhůt, dospěla judikatura k závěru, že pokud dožádaný správce daně dožádání nevyhoví a ani správci daně neprodleně nesdělí důvody, které brání provedení dožádání, nelze toto dožádání považovat za institut, který by stavěl lhůtu k ukončení vytýkácího řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 3/2008-78 ze dne 26. 3. 2008). Nadto byly za účinnosti předchozí úpravy v souladu

s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Ans 1/2005 ze dne 28. 4. 2005 lhůty dožádáním stavěny pouze v případě, že se jednalo o dožádání o provedení takového úkonu v daňovém řízení, který je pro rozhodnutí správce daně nezbytný. Dožádání tedy nestavěla lhůty v případě, že měla za cíl prověřit skutečnosti s daňovým subjektem sice související, ovšem pro rozhodnutí v jeho věci nikoli nezbytné. Ačkoli v rámci nové úpravy již nelze o limitech mezinárodního dožádání v průběhu postupu k odstranění pochybností uvažovat v kontextu stavění či nestavění lhůt, je zřejmé, že záměrem zákonodárce nemohla být taková změna povahy a účelu postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu oproti vytýkacímu řízení dle zákona o správě daní a poplatků, která by správci daně umožnila v reakci na absenci odpovědi na jeho mezinárodní dožádání nečinně vyčkávat a protahovat tak postup k odstranění pochybností po prakticky libovolnou dobu. Jak je zřejmé z výše uvedeného shrnutí správního spisu, odpověď na své doplnění mezinárodního dožádání č. j. 4348610/13/2003-05402-100518 ze dne 14. 8. 2013 urgoval žalovaný poprvé teprve po více než roce a půl, a to bez jakékoli reakce ze strany dožádaného daňového úřadu. K vydání platebního výměru pak žalovaný přikročil, aniž by kdy odpověď na uvedené doplnění mezinárodního dožádání obdržel, pročez je zřejmé, že se nejednalo o dožádání, které by bylo pro rozhodnutí ve věci nezbytné. Uvedené doplnění mezinárodního dožádání, resp. absence odpovědi na něj tedy dle názoru zdejšího soudu nemohlo v žádném případě odůvodnit rok a půl trvající nečinnost žalovaného ve věci předmětného postupu k odstranění pochybností, a to především s ohledem na absenci jakékoli reakce ze strany dožádaného daňového úřadu, nedbalý přístup žalovaného k urgování odpovědi na doplnění mezinárodního dožádání, jakož i na skutečnost, že k vyměření daně přistoupil žalovaný nakonec bez této odpovědi.

Žalovaný nakonec uvádí, že v momentě, kdy dospěl k závěru, že bude třeba rozsáhlejšího dokazování, oznámil to v rámci seznámení s průběhem postupu k odstranění pochybností ze dne 15. 4. 2015 žalobci, a požádal jej, aby se dostavil k zahájení daňové kontroly. Žalobce však se žalovaným ohledně zahájení daňové kontroly nikterak nesoučinil, žalovaný proto pokračoval ve vedení postupu k odstranění pochybností, který později ukončil vydáním platebního výměru. K tomu je třeba poznamenat, že správce daně nemůže svévolně rozhodovat o tom, zda daň vyměří v rámci daňové kontroly či v rámci postupu k odstranění pochybností, nýbrž musí respektovat odlišný účel, smysl a povahu uvedených institutů. Tím méně pak může dojít k závěru o tom, že je třeba „překlopit“ postup k odstranění pochybností do daňové kontroly, a následně od tohoto záměru ustoupit jen proto, že daňový subjekt nevyhověl jeho žádosti o zahájení daňové kontroly. Na takovou situaci totiž daňový řád pamatuje v § 87 odst. 2, 3 a 5. Dospěl-li tedy žalovaný (po dvou a půl letech) k závěru, že by měl s ohledem na časovou a věcnou náročnost dokazování zahájit daňovou kontrolu, nemohl od svého záměru upustit jen proto, že mu žalobce neumožnil zahájit daňovou kontrolu, nýbrž jej měl k zahájení kontroly vyzvat v souladu s daňovým řádem. Pokračoval-li však místo toho žalovaný v postupu k odstranění pochybností, ač byl přesvědčen, že náročnost dokazování již přesáhla zákonné hranice tohoto institutu, postupoval zcela zjevně nezákonně.

Žalobce nadto v souvislosti s nedostavením se k zahájení daňové kontroly zcela správně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 174/2014-27 ze dne 28. 1. 2015, v němž se uvádí následující: „*Námítku nepřiměřené délky postupu k odstranění pochybností nemohl městský soud zamítnout pouze s poukazem na to, že stěžovatelka odmítla dne 27. 5. 2013 (tedy více než půl roku po zahájení postupu k odstranění pochybností) poskytnout při avizovaném zahájení daňové kontroly součinnost, neboť takové jednání stěžovatelky je ve vztahu k hodnocení zákonnosti do té doby provedeného postupu k odstranění pochybností irrelevantní. V souvislosti s účelem a smyslem soudní ochrany proti nezákonným zásahům orgánů veřejné správy je třeba mít na paměti rovněž možnost, že*

odmítnutí součinnosti mohlo být přirozenou reakcí stěžovatelky na předchozí svévolný či šikanózní postup žalovaného.“

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

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. - žalobce byl v řízení plně úspěšný, náleží mu tak proti žalovanému náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Náklady řízení žalobce spočívají předně v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2 000 Kč. Další náklady žalobce tvoří odměna daňového poradce, při jejímž výpočtu soud obdobně postupoval podle předpisů o mimosmluvní odměně advokáta (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Odměna zástupce žalobce náleží za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení ve věci, podání návrhu ve věci samé a podání repliky k vyjádření žalovaného. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč (3 x 3 100 Kč = 9 300 Kč). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon (3 x 300 Kč = 900 Kč). Soud přitom odměnu zástupce žalobce zvýšil o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tak soud žalobci přiznal na náhradě nákladů řízení částku 12 342 Kč.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 23. května 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová