



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: **SARAGENE s.r.o.**, sídlem Dlouhá 730/35, Praha 1, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v postupu k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 a červen 2012,

t a k t o :

- I. Postup žalovaného k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 zahájený výzvou ze dne 13.7.2012, č.j. 381434/12/001514106004, a za zdaňovací období červen 2012 zahájený výzvou ze dne 15.8.2012, č.j. 447951/12/001514106004, byl nezákonným zásahem.
- II. Výzva žalovaného ze dne 17.10.2014, č.j. 5908569/14/2001-05404-103315, byla nezákonným zásahem.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 19.712,- Kč a to k rukám právního zástupce žalobce, Ing. Zdeňka Urbana, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou dne 20.7.2015 proti nezákonnému zásahu domáhá, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v nezákonném zásahu spočívajícím v nepřiměřeně dlouhém postupu k odstranění pochybností vedeném za účelem stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2012. Pro případ, že soud dospěje k závěru, že postup k odstranění pochybností byl ukončen zahájením daňové kontroly, žalobce navrhuje,

aby bylo určeno, že zásah spočívající v příliš dlouhém postupu k odstranění pochybností a následném vydání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly byl nezákonný.

Postup k odstranění pochybností je dle žalobce nezákonný pro svou délku, neboť poslední úkon vůči žalobci byl žalovaným učiněn dne 5.9.2012 a poslední odpověď na dožádání žalovaný obdržel dne 27.11.2012. Žalovaný tedy více než dva roky neučinil v řízení žádný úkon ani řízení neukončil, ačkoliv měl dostatek času k vyhodnocení všech shromážděných důkazů. Tím bylo porušeno právo žalobce na vyměření daně v přiměřené lhůtě, které vyplývá z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Teprve dne 20.10.2014 byla žalobci doručena výzva žalovaného ze dne 17.10.2014 k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu. K takovému postupu však nebyl žádný důvod, neboť žalovaný řádně neukončil postup k odstranění pochybností a nikterak neavizoval, že chce daňovou kontrolu zahájit. Přitom z § 87 odst. 2 daňového řádu jednoznačně plyne, že vydání výzvy podle tohoto ustanovení je namístě jen, pokud se předtím správce daně pokusil daňovou kontrolu zahájit. Žalobce má za to, že žalovaný nepřiměřeně dlouhým postupem k odstranění pochybností zasáhl do jeho legitimního očekávání, že daň bude vyměřena v přiměřené době a v řízení vedeném v souladu se zákonem. Tím byla porušena řada základních zásad správy daní, především zásada legality, přiměřenosti, součinnosti a rovnosti.

Pokud jde o procesní otázky, odkazuje žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, z něhož plyne, že proti nečinnosti správce daně při postupu k odstranění pochybností se lze bránit žalobou proti nezákonnému zásahu, nikoliv žalobou proti nečinnosti. Dále žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, z něhož dovozuje, že jiným prostředkem nápravy nezákonného stavu ve smyslu § 85 s. ř. s. bylo v jeho případě podání stížnosti podle § 261 daňového řádu a žádosti o prošetření této stížnosti. Oba tyto prostředky žalobce využil, avšak bezúspěšně.

Žalobce má tedy za to, že postup k odstranění pochybností nebyl dosud skončen a domáhá se primárně toho, aby soud žalovanému nařídil ukončení postupu k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období květen a červen 2012. Pokud by soud dospěl k závěru, že postup k odstranění pochybností již ukončen byl, usiluje žalobce alternativně o to, aby bylo určeno, že postup k odstranění pochybností a vydání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly byly nezákonným zásahem.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukazuje na skutečnost, že průtahy v postupu k odstranění pochybností částečně zapříčinil i sám žalobce, když dosud neposkytl informace a doklady požadované žalovaným v rámci ústního jednání konaného dne 5.9.2012. Za této situace nebylo povinností žalovaného činit další úkony a vyzývat žalobce k dodání požadovaných podkladů opakovaně. Žalobce též nevyužil možnosti podat podnět k ochraně před nečinností podle § 38 daňového řádu, neboť dle názoru žalovaného vyčkával, až uplyne prekluzivní lhůta ke stanovení daně. Tvzení o nečinnosti v postupu k odstranění pochybností začal žalobce uplatňovat teprve po obdržení výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly přitom bylo nutné, neboť žalobce neodstranil pochybnosti správce daně a další, rozsáhlejší dokazování bylo možné provádět jen v rámci daňové kontroly. Žalovaný upozorňuje na nepřítapdnost námítky žalobce, že zahájení daňové kontroly byl účelový úkon směřující toliko k přerušení prekluzivní lhůty pro vyměření daně, neboť prekluzivní lhůta měla původně skončit až dne 25.6.2015, resp. 25.7.2015, přičemž tato lhůta byla přerušena nejen vydáním výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly, ale také odesláním mezinárodního dožádání ze dne 27.2.2015. O účelový postup ze strany žalovaného

se tedy nejedná. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, případně aby pouze konstatoval nezákonnost již proběhnuvšího zásahu a nenařizoval ukončení postupu k odstranění pochybností s ohledem na skutečnost, že tvrzená nezákonnost spočívající v průtazích již byla napravena.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že odpovědnost za délku řízení a jeho průběh je výlučně odpovědností správce daně. Neexistencí vyměřené daně zatížil správce daně žalobce značnou právní a ekonomickou nejistotou. Žalovaný v podstatě žádné kroky k prověřování tvrzené daňové povinnosti neprováděl. Od ústního jednání dne 5. 9. 2012 žalovaný učinil pouze jediný úkon, a to dožádání dne 10. 9. 2012 na Finanční úřad pro Prahu 8, přičemž odpověď na toto dožádání obdržel již dne 3. 10. 2012. Poté až dne 17. 10. 2014 vydal výzvu k zahájení daňové kontroly, dle odůvodnění výzvy nebyla důvodem kontroly potřeba rozsáhlejšího dokazování, ale šlo pouze o účelové rozhodnutí správce daně po dvou letech jeho nečinnosti. Správce daně nemůže svévolně rozhodovat o tom, jestli daň vyměří v rámci daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností, ale musí respektovat odlišný účel, smysl a povahu uvedených institutů a rovněž zákonné podmínky pro zahájení daňové kontroly navazující na postup k odstranění pochybností.

Skutečnost, že žalobce neposkytl na výzvu k zahájení kontroly součinnost, je ve vztahu k hodnocení zákonnosti do té doby provedeného postupu k odstranění pochybností irelevantní. Odmítnutí součinnosti bylo reakcí žalobce na předchozí svévolný a šikanózní postup správce daně. Žalovaný následně od svého záměru zahájit daňovou kontrolu upustil a dále pokračoval v postupu k odstranění pochybností po dobu dalších 19 měsíců. Žalovaný dne 6.6.2016 doručil žalobci úřední záznamy ze dne 2.6.2016 o postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen a červen 2012 a platební výměry ze dne 3.6.2016 na DPH.. Žalovaný v úředních záznamech uvedl, že *„Daňový subjekt, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, zahájení kontroly neumožnil. Postup k odstranění pochybností tím je uzavřen.“* Žalobce sdělil důvody, pro které výzvě nevyhověl, neboť tyto důvody byly žalovanému sděleny ve stížnosti proti postupu správce daně a následně v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žalovaný při ukončení postupu k odstranění pochybností nepostupoval dle ustanovení § 90 daňového řádu a rovnou bez dalšího přistoupil k vydání platebních výměru hned následující den po vyhotovení úředního záznamu. Postup k odstranění pochybností tak nebyl ukončen v souladu s daňovým řádem.

Ze správního spisu plynou následující, pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti.

Dne 13.7.2012 vydal žalovaný výzvu k odstranění pochybností, v níž požadoval, aby žalobce doložil podklady vyvracející pochybnosti plynoucí z jím podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, konkrétně ohledně dodání zboží do jiného členského státu ve zdaňovacím období květen 2012. Dne 15.8.2012 byla vydána výzva s obdobným obsahem týkající se zdaňovacího období červen 2012. Postup k odstranění pochybností byl následně pro obě zdaňovací období veden společně.

Dne 5.9.2012 proběhlo ústní jednání, v rámci něhož žalobce předložil některé podklady. Žalovaný však i nadále své pochybnosti ohledně některých obchodních operací, konkrétně nákupu zboží od společnosti Zenklova s.r.o. a dodání zboží společnosti Elise SK s.r.o., považoval za nevyvrácené. Proto žádal od žalobce *„popis vysvětlení přesného průběhu obchodních operací ..., a to přímo od osoby, která tyto úkony prováděla“* a *„předložení dokladů o úhradách závazků a pohledávek souvisejících s nákupem a prodejem zboží“*. K předložení těchto podkladů nebyla žalobci stanovena žádná lhůta.

Dne 10.9.2012 odeslal žalovaný dožádání Finančnímu úřadu pro Prahu 8, v němž žádal informace o daňovém subjektu ZAMĚSTNANCI NA KLÍČ s.r.o. V odpovědi na toto dožádání ze dne 2.10.2012 Finanční úřad pro Prahu 8 sdělil, že uvedený daňový subjekt je nekontaktní.

Dne 17.10.2014 žalovaný vydal výzvu k zahájení daňové kontroly č.j. 5908569/14/2001-05404-103315, v níž s odkazem na § 87 odst. 2 daňového řádu vyzval žalobce, aby ve lhůtě 20 dnů od doručení výzvy zahájil daňovou kontrolu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, květen a červen 2012. Místem zahájení daňové kontroly má dle výzvy být sídlo správce daně. Výzva byla žalobci doručena dne 20.10.2014, lhůta 20 tak marně uplynula dne 10.11.2014.

Proti postupu žalovaného brojil žalobce stížností podle § 261 odst. 1 daňového řádu podanou dne 6.11.2014, v níž upozornil na skutečnost, že žalovaný více než dva roky nerealizoval žádný úkon. Dále považuje za nezákonnou výzvu k zahájení daňové kontroly, která podle jeho názoru směřuje jen k účelovému přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalovaný ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 26.2.2015 sdělil žalobci, že stížnost nepovažuje za důvodnou, neboť sám žalobce k průtahům přispěl, když dosud nedodal požadované podklady. Za takové situace je namístě zahájit daňovou kontrolu, k čemuž směřuje právě výzva zasláná žalobci.

Následně žalobce podle § 261 odst. 6 daňového řádu požádal Odvolací finanční ředitelství o prošetření výsledku způsobu vyřízení stížnosti. Odvolací finanční ředitelství shledalo, že stížnost nebyla vyřízena v zákonné lhůtě, jinak však postup žalovaného směřující k zahájení daňové kontroly považovalo za souladné se zákonem. Podle jeho názoru bylo namístě vyzvat žalobce k umožnění zahájení daňové kontroly poté, co dostatečně neprokázal pochybné skutečnosti, jež byly předmětem postupu k odstranění pochybností. Pokud by se žalobce dostavil k jednání o zahájení daňové kontroly, byl by s výsledky postupů k odstranění pochybností i s důvody přechodu k daňové kontrole seznámen. Pokud jde o tvrzenou nečinnost žalovaného, měl se žalobce dle názoru Odvolacího finančního ředitelství domáhat nápravy podnětem na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Stížnost podle § 261 daňového řádu je vůči podnětu na ochranu před nečinností subsidiární, a tedy tyto prostředky nelze uplatnit zároveň. Podnět na ochranu před nečinností však v dané věci podán nebyl, a tedy mohla být vyřízena stížnost.

Dne 2.6.2016 žalovaný vyhotovil úřední záznamy podle § 63 a 90 d.ř. č.j. 4744267/16/2001-61564-103315 a č.j. 4744619/16/2001-61564-103315 týkající se postupu k odstranění pochybností za květen a červen 2012, ze kterých plyne, že správce daně dále zaslal dotaz slovenské daňové správě s cílem prověřit dodání zboží pro společnost elise.sk, s.r.o.

V dalších úředních záznamech č.j. 4746783/16/2001-61564-103315 a č.j. 4748052/16/2001-05404-103315 ze dne 3.2.2016 provedl správce daně hodnocení důkazních prostředků získaných v období vedení postupu k odstranění pochybností a v období od ukončení tohoto postupu, na jejichž základě stanovil dále uvedenými platebními výměry daňovou povinnost.

Platebním výměrem ze dne 3.6.2016 č.j. 4766188/16/2001-52524-106004 žalovaný vyměřil žalobci daň z DPH za květen 2012 tak, žalobci byl stanoven nadměrný odpočet v částce 8.628,-Kč, jelikož nárok na odpočet daně uplatněný v daňovém přiznání k DPH byl

snížen o částku 315.191,-Kč a osvobozené plnění na řádku 20 v částce 1.639.535,-Kč nebylo vyměřeno.

Platebním výměrem ze dne 3.6.2016 č.j. 4768687/16/2001-52524-106004 žalovaný vyměřil žalobci daň z DPH za červen 2012 tak, nepřiznal žalobci odpočet daně v částce 300.719,-Kč, nárok na odpočet daně uplatněný v daňovém přiznání k DPH žalovaný snížil o částku 300.719,-Kč a osvobozené plnění na řádku 20 v částce 1.563.830,-Kč nebylo vyměřeno.

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.

Nejprve soud zkoumal, zda byly splněny podmínky řízení ke dni podání žaloby. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to však neplatí, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V této věci žalobce uplatnil dva eventuální petity, přičemž primárně brojí proti trvajícím zásahům. Pro případ, že soud dospěje k závěru, že zásah byl již ukončen, se žalobce domáhá konstatování, že zásah – postup odstranění pochybností a výzva k zahájení daňové kontroly – byl nezákonný. Nejprve je tedy třeba postavit najisto, zda se v dané věci jedná o zásah trvajících, či ukončených, a až v závislosti na zodpovězení této otázky může být případně zkoumáno splnění podmínky přípustnosti žaloby podle § 85 s. ř. s.

Transformace postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly je upravena v § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu:

„(2) 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.

(3) 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.“

K zahájení daňové kontroly se vztahuje § 87 odst. 1 a 2 daňového řádu:

„(1) 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. ...

(2) Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.“

Soud má za to, že v dané věci byl žalobou napadený zásah – postup k odstranění pochybností ukončen marným uplynutím lhůty k zahájení daňové kontroly, tedy dne 10.11.2014, 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. Ke dni podání žaloby a tedy ani ke dni rozhodování soudu žalobou napadený zásah netrval, nelze tak vyhovět primárnímu petitu žaloby o nařízení ukončení tvrzeného zásahu. Soud proto přistoupil k posouzení oprávněnosti eventuálního petitu žaloby, tedy určení nezákonnosti ukončeného zásahu žalovaného - postupu k odstranění pochybností a výzvy k zahájení daňové kontroly.

Nejprve se soud zabýval splněním podmínek řízení.

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 19.5.2015. Dvoutměsíční subjektivní lhůta k podání žaloby dle § 84 odst. 1 s. ř. s. tedy uplynula dne 20.7.2015. Jelikož v tento den byla žaloba podána, je třeba ji vyhodnotit jako včasnou.

Jelikož v dané věci ke dni podání žaloby zásah netrval a zároveň žalobce v rámci eventuálního petitu se domáhal deklaratorního určení, že zásah byl nezákonný, není podmínkou přípustnosti žaloby vyčerpání jiných prostředků nápravy, proto je nerozhodné, zda se žalobce měl domáhat nápravy podáním stížnosti dle § 261 daňového řádu, respektive žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, nebo podáním podnětu na průtahy řízení dle § 38 daňového řádu.

Pro posouzení věci samé je podstatná základní zásada správy daní vyjádřená v § 7 odst. 1 daňového řádu, totiž že správce daně postupuje bez zbytečných průtahů. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu sledoval zákonodárce právní úpravou postupu k odstranění pochybností *„důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání*

rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů“ (rozsudek NSS ze dne 10.10.2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS, bod 19). Dále judikatura dovodila, že „[d]aňový řád sice nestanoví lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů. Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce“ (rozsudek NSS ze dne 20.10.2015, č. j. 10 Afs 83/2015-43, bod 25; srov. též rozsudek NSS ze dne 10.9.2014, č. j. 1 Afs 107/2014-31, č. 3175/2015 Sb. NSS, bod 18).

Dle názoru soudu je zřejmé, že žalovaný uvedeným požadavkům nedostál. Posledním úkonem, který odpovídal povaze postupu k odstranění pochybností, bylo ústní jednání konané dne 5.9.2012, kterému následovalo dožádání žalovaného k Finančnímu úřadu pro Prahu 8 ze dne 10.9.2012 za účelem zjištění údajů o daňovém subjektu – ZAMĚSTNANCI NA KLÍČ s.r.o. Při jednání žalovaný vyzval žalobce k doložení dalších podkladů, aniž by stanovil jednoznačnou lhůtu ke splnění tohoto požadavku. Pokud žalobce nejpozději v řádu týdnů podklady požadované dne 5.9.2012 nedodal, bylo zřejmé, že postup k odstranění pochybností přestal plnit svůj účel. Bylo tedy na žalovaném, aby směřoval k co nejrychlejšímu ukončení postupu, a to buď vyměřením daně, nebo zahájením daňové kontroly. Teprve dne 17.10.2014 žalovaný vydal výzvu k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, tedy dva roky neučinil v rámci postupu k odstranění pochybností žádný úkon. Za tuto nečinnost je procesně odpovědný žalovaný nikoliv žalobce. Pokud žalobce nevyhověl požadavku žalovaného na doplnění dalších podkladů, nebyla adekvátní reakcí žalovaného nečinnost, nýbrž další procesní úkony směřující k ukončení postupu k odstranění pochybností. Průběh postupu k odstranění pochybností tedy nijak nepřipomínal „*písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem*“ (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685, přístupné v digitálním repozitáři www.psp.cz) a vymykal se tak zákonem předvídané povaze tohoto institutu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.1.2015, č.j. 2 Afs 174/2014-27).

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.“

Jak plyne z již výše citované judikatury, postup k odstranění pochybností, který trval nezákonně dlouho – zde 2 roky, je nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., a proto je žaloba na určení nezákonnosti ukončeného zásahu žalovaného spočívajícího v postupu k odstranění pochybností ohledně daně z přidané hodnoty za květen a červen 2012 důvodná.

Soud na základě výše uvedeného podle § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že postup žalovaného na odstranění pochybností ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012 a červen 2012 zahájený výzvou ze dne 13.7.2012, č.j. 381434/12/001514106004 byl nezákonným žalovanému z důvodu nepřiměřené délky postupu k odstranění pochybností.

Dále soud posoudil návrh žalobce na určení nezákonnosti výzvy žalovaného ze dne 17.10.2014, č.j. 5908569/14/2001-05404-103315, k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 a 2 daňového řádu. Soud shodně se žalobou má za to, že z ust. § 87 odst. 2 daňového řádu plyne, že vydání takové výzvy musí předcházet marný úkon správce daně k zahájení daňové kontroly (viz. znění § 87 odst. 2 *Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může....*). Ze správního spisu ani z tvrzení žalovaného neplyne, že by žalovaný před vydáním výzvy k umožnění daňové kontroly učinil takovýto úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu. Pokud správce daně vyzve daňový subjekt k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, aniž by z jednání daňového objektu bylo patrné, že daňový subjekt kontrolu neumožní (např. zmařený úkon správce daně k zahájení daňové kontroly, nekontaktní daňový subjekt) je dána nezákonnost takové výzvy z důvodu nesplnění podmínek podle ust. § 87 odst. 2 daňového řádu. Soud proto určil nezákonnost výzvy žalovaného 17.10.2014, č.j. 5908569/14/2001-05404-103315, z důvodu absence předchozího úkonu žalovaného k zahájení daňové kontroly.

Žalobce byl v řízení úspěšný, mu náleží tak náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce uhradil soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč. Další náklady žalobce tvoří odměna daňového poradce za čtyři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení ve věci, podání návrhu ve věci samé, podání ze dne 16.6.2016, účast při soudním jednání). Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon 3.100,-Kč (4 x 3.100 = 12.400). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon (4 x 300 = 1.200). Dále žalobci náleží uplatněná náhrada za cestovní výdaje advokáta dle § 13 odst. 1,4 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 1.038,-Kč (190 km, spotřeba 7,4 , 95 BA), kdy cena paliva je dle § 3 písm. c) vyhl. č. 449/2003 Sb. ve výši 29,7 Kč, to vše s 21 % DPH. Celkem tak žalobci náleží náhrada nákladů řízení ve výši 19.712,- Kč.

P o u ě 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). 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 22. června 2016

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

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková