



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **Pulear s.r.o.**, se sídlem Kaprova 42/14, Praha 1, zastoupen Ing. Romanem Nagyem, daňovým poradcem se sídlem Velká Dlážka 542/4, Přerov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, zahájeným Výzvou k odstranění pochybností ze dne 22. 6. 2012, č. j. 348608/12/001511107627,

t a k t o :

I. Postup na odstranění pochybností, zahájený výzvou k odstranění pochybností č.j. 348608/12/001511107627 ze dne 22. 6. 2012, byl nezákonný.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 342,- Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám ing. Romana Nagye, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se podanou žalobou domáhal ochrany před nezákonným zásahem ze strany žalovaného Finanční úřad pro hlavní město Prahu, spočívajícím v postupu k odstranění pochybností podle ust. § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, zahájeném Výzvou k odstranění pochybností ze dne 22. 6. 2012, č. j. 348608/12/0015111076. V žalobě uvedl, že postup na odstranění pochybností nebyl prováděn v souladu se zákonem tím, že trval nepřiměřeně dlouho, když byl ukončen vydáním platebního výměru na daň z přidané hodnoty č. j. 1682739/15/2001-52521-109188, který byl žalobci doručen 25. 3. 2015. Žalobce poukázal na právní názory Nejvyššího správního soud vyjádřené v rozsudku sp. zn. 1 Ans 10/2012 ze dne 10. 10. 2012 a v rozsudku sp. zn. 1 Aps 20/2013 ze dne 25. 7.

2014, kde tento soud konstatoval, že postup k odstranění pochybností slouží k rychlému odstranění těch pochybností, které brání správci daně ve vyměření daně, a to bez jakýchkoliv průtahů, a dále že tento postup používá správce daně jen pokud nejde o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností; v momentě, kdy správce daně pozná, že se proces začal svým rozsahem vymykat postupu k odstranění pochybností, tento postup ukončí a přejde do daňové kontroly. Žalobce tvrdil, že jeho případ je skutkově obdobný, takže když správce daně zjistil, že v daňovém řízení bude třeba rozsáhlého dokazování, měl podle ust. § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu ukončit postup k odstraňování pochybností a zahájit daňovou kontrolu.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě popsal průběh daňového řízení a postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012, zahájený výzvou ze dne 22. 6. 2012 a ukončený vydáním platebního výměru dne 17. 3. 2015. Poukázal na to, že lhůta pro ukončení postupu k odstranění pochybností není daňovým řádem nijak určena, správce daně učinil řadu úkonů k ověření oprávněnosti nárokovaného nadměrného odpočtu, a to i časově náročných, a připustil, že ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly mohlo být vhodnějším řešením. Měl však za to, že ani tak nebyl žalobce zkrácen na svých právech.

Při jednání soudu dne 13. října 2015 setrvali účastníci na svých skutkových i právních stanoviscích. Zástupce žalobce navrhl, aby soud označil postup žalovaného za nezákonný. Pověřená zástupkyně žalovaného navrhla zamítnutí žaloby.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Podle ust. § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle ust. § 87 odst. 1 soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

Podle ust. § 87 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 22. 6. 2012 vydal žalovaný finanční úřad výzvu k odstranění pochybností ohledně daně z přidané hodnoty za duben 2012. Žalobce na tuto výzvu reagoval dne 5. 7. 2012 stížností podle ust. § 261 daňového řádu, v níž namítl obsahovou nekonkrétnost výzvy. Dále spis obsahuje protokoly o ústních jednáních se žalobcem dne 8. 8. 2012 a 6. 11. 2012, resp. se společností OR-LEN gas ČR s.r.o. ze dne 9. 1. 2013 a 13. 3. 2013, výzvu k poskytnutí informací správci daně adresovanou dne 14. 12. 2012 společnosti OR-LEN gas ČR s.r.o., dále úřední záznamy, sdělení žalobci, požadavek na prověření intrakomunitárních plnění ze dne 14. 9. 2012 a

z 3. 1. 2014, žalobcův podnět ze dne 29. 9. 2013 na ochranu před nečinností a vyrozumění o vyřízení tohoto podnětu ze dne 8. 11. 2013 a dále rovněž sdělení ze dne 16. 2. 2015 o výsledku postupu k odstranění pochybností a konečně platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 17. 3. 2015.

Vzhledem k tomu, že ke dni rozhodování soud již tvrzený zásah netrval, zkoumal soud pouze to, zda byl nezákonným v době, kdy k němu docházelo.

Soud se především ztotožnil s názorem žalobce, že tvrzený zásah byl zahájen dne 22. 6. 2012 výzvou k odstranění pochybností a ukončen až dne 17. 3. 2015 vydáním platebního výměru.

Mezi účastníky je sporné to, zda byl ze strany žalovaného nezákonným zásahem postup k odstranění pochybností, když žalobce má za to, že vzhledem k okolnostem věci měla být vedena daňová kontrola.

Městský soud v Praze v této věci vzal v úvahu právní závěry, které vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, v němž konstatoval, že:

„Postup k odstranění pochybností je však specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu důkazního břemene. Legislativní rámec postupu k odstranění pochybností vytýčuje mantinely jeho vlastního použití, neboť „[z]ákonodárce upravil postup k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Toto je logické s ohledem na skutečnost, že neexistence prvotně vyměřené daně je velkou právní nejistotou, tudíž je zde požadavek, aby tento stav trval co nejkratší dobu“ (viz Lichnovský, O. - Ondrýšek, R. a kol. Daňový řád, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 202 a násl.).

[23] V novém daňovém řádu byl institut postupu k odstranění pochybností zaveden právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy obdobného institutu vytýkacího řízení (viz § 43 a násl. zákona o správě daní a poplatků). Původní vytýkací řízení postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkacího řízení. Zejména druhý zmíněný problém v praxi zapříčinil množství nedůvodných průtahů vytýkacího řízení.“

Nejvyšší správní soud dále konstatoval rozdílnost právního institutu postupu k odstranění pochybností na straně jedné a daňové kontroly na straně druhé, byť byla posuzována na základě právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Dále uvedl, že:

„[30] Vzhledem k existenci prvotních pochybností o výši daňové povinnosti žalobkyně má sice Nejvyšší správní soud za to, že před zahájením řízení stěžovatel disponoval informacemi, jež ho k využití tohoto procesního institutu vedly, a proto mohl

postup k odstranění pochybností v tomto případě zahájit. Následující postup stěžovatele, zejména délka s tím spojená a množství uskutečněných procesních úkonů, však již byl zjevně excesivní a vymyká se limitům postupu k odstranění pochybností."

[...]

[32] Výše vymezená 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. 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. Zdejší soud tedy stěžovateli vytýká, že v momentě, kdy poznal, že se proces začal svým rozsahem vymykat postupu k odstranění pochybností, tento postup neukončil a nepřešel do daňové kontroly. Tento moment musel přijít záhy, neboť stěžovatel ve vztahu ke skutkově zcela srovnatelným pochybnostem ohledně bezprostředně následujících kalendářních měsíců bezodkladně zahájil daňovou kontrolu (dne 7. 6. 2011 daňovou kontrolu DPH za duben 2011 a dne 26. 7. 2011 za květen 2011). Ve vztahu k měsícům duben a květen 2011 tak stěžovatel učinil správně, neboť právě daňová kontrola má sloužit k důkladnějšímu objasňování pochybností o daňových skutečnostech a právě zde má i daňový subjekt širší prostor ke své důkazní aktivitě."

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že tyto právní názory Nejvyššího správního soudu je nutno použít i na posouzení věci nyní projednávané.

Soud tedy především zdůrazňuje rozdílnost právních institutů postupu k odstranění pochybností na straně jedné a daňové kontroly na straně druhé, s tím, že se jedná o rozdílné právní nástroje, které nelze libovolně zaměňovat a používat zástupně. Každý z nich je koncipován pro jinou situaci a správce daně tedy nemá na výběr, zda podle vlastní vůle užije institut první nebo druhý, ale vždy musí použít ten, který se konkrétní situace týká. Nelze tedy použít postupu k odstranění pochybností tam, kde je třeba provést daňovou kontrolu. Jestliže pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně je povinen již zahájený postup k odstranění pochybností ukončit v okamžiku, kdy shledá důvody pro zahájení daňové kontroly, tím spíše je nutno daňovou kontrolu zahájit za stavu, kdy jsou již od počátku zřejmé důvody pro ni.

Soud má za to, že taková situace nastala právě v projednávané věci. Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 22. 6. 2012 správce daně uvedl, že po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, podaného žalobcem dne 22.05.2012 za duben 2012, vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných a uskutečněných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť v přiznání vykazuje vysoké obraty přijatých zdanitelných plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet (dodání zboží do jiného členského státu), malé obraty uskutečněných zdanitelných plnění s celkovým vykázáním vysokého nadměrného odpočtu. Správce daně má pochybnosti o tom, zda žalobce vykázaná plnění uskutečnil, zda byla předmětná plnění skutečně přijata a zda byl u těchto přijatých plnění uplatněn odpočet daně v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o dani z přidané hodnoty") a dále zda byly splněny podmínky podstatné pro osvobození dodání zboží do

jiného členského státu podle ust. § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Dosud nebyly prokázány skutečnosti tvrzené v přiznáních k dani z přidané hodnoty za únor a březen 2012. Žalobci proto uložil výslovně:

„Proto předložte evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným a uskutečněným plněním uvedeného období.

Prokažte, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v předmětném podaném přiznání byl uplatněn v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a dále prokažte, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu EU (§ 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty).

- *originály všech písemností, které se vztahují k dotčenému dokladu (dotčeným dokladům), zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení*

- *další účetní doklady (včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění), deník, hlavní knihu a knihu analytické evidence podle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, resp. skladové evidence*

- *důkazní prostředky k prokázání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU.“*

Soud konstatuje, že takto široký výčet skutečností, resp. dokladů, které měl žalobce prokázat, resp. předložit, je nesporně typický pro daňovou kontrolu, protože se netýká jen některé konkrétní obchodní operace, ohledně níž by měl správce daně pochybnosti, ale zahrnuje v podstatě vše, co mělo za konkrétní zdaňovací období z činnosti žalobce vzejít. Povaha oněch pochybností pak není ve výzvě ani nijak konkretizována, žalobce z této výzvy v podstatě ani nemohl zjistit, o čem má jmenovitě správce daně pochybnosti, tedy ohledně kterých obchodních operací nebo kterých účetních či jiných dokladů. Tomu pak odpovídá i univerzální a neomezený rozsah dokladů, k jejichž předložení byl žalobce vyzván. Již tedy jen z této skutečnosti bylo podle názoru soudu zřejmé, že rozsah zjišťovaných skutečností se bude vymykat účelu a smyslu postupu k odstranění pochybností a že tedy vzhledem k rozsahu zjišťovaných skutečností bude na místě zahájit daňovou kontrolu. To se pak v průběhu dalšího řízení plně potvrdilo, když je zřejmé, že celý proces trval od 22. 6. 2012 až do 17. 3. 2015, kdy byl vydán platební výměr, tedy téměř 2 roky a 8 měsíců, neboť se jednalo o časově náročné a rozsáhlé odstraňování pochybností.

Městský soud v Praze tedy po přezkoumání věci dospěl k závěru, že správce daně postupoval vůči žalobci v rozporu se zákonem, jestliže za situace, kdy byly dány věcné podmínky pro zahájení daňové kontroly, jednal vůči žalobci postupem k odstranění pochybností podle ust. § 89 a násl. daňového řádu, a tuto kontrolu ani dodatečně nezahájil, ač mu z délky řízení a z povahy úkonů v něm činěných mělo být zřejmé, že potřeba zjištění skutečností se vymkla možností postupu k odstranění pochybností. V tomto smyslu tedy byl jeho zásah, spočívající v aplikaci postupu k odstranění pochybností podle ust. § 89 a násl. daňového řádu, nezákonný. Na tom by nic neměnila ani skutečnost, že v rámci tohoto postupu by jednotlivé úkony správce daně byly provedeny v souladu se zákonem – nezákonné tedy nebylo až přímo samotné provádění postupu, ale již to, že jej správce daně použil za podmínek, kdy měl sáhnout k nástroji jinému.

Soud dal tedy žalobci za pravdu a rozsudkem podle ust. § 87 odst. 2 soudního řádu správního určil, že provedený zásah byl nezákonný.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce měl ve věci úspěch a jeho náklady řízení sestávají jednak ze zaplaceného soudního poplatku z podané žaloby ve výši 2000,- Kč a jednak z odměny daňovému poradci za tři úkony právní služby po 3100,- Kč, a ze související náhrady hotových výdajů po 300,- Kč podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v platném znění, zvýšené o sazbu daně z přidané hodnoty. Náhradu v celkové výši 14 342,- Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce Ing. Romana Nagye, daňového poradce.

P o u č e n í:

Proti tomuto rozsudku 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 13. října 2015

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová