



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Milana Taubera a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **Global Holding, a.s.**, se sídlem v Praze 1, Biskupský dvůr 2095/8, IČ: 27319237, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hl. m. Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal určení, že postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2012 u společnosti Global Holding, a.s., který byl zahájen výzvou ze dne 21.8.2012, č.j. 167219/12/178913506811 a ukončen dne 25.4.2013 protokolem č.j.: 2130554/13/2001-05402-104135, byl nezákonným zásahem.

Žalobce v podané žalobě tvrdí, že postup k odstranění pochybností byl nezákonně zahájen pro nedostatek relevantních pochybností a byl prováděn nezákonně po dobu delší než která je přípustná, z čehož dovozuje, že uvedeným postupem došlo k zásahu ve smyslu ust. § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“).

Žalobce blíže uvádí, že správce daně vydal dne 21.8.2012 výzvu č.j. 167219/12/178913506811 k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty (dále rovněž „DPH“) za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012, avšak již před jejím vydáním disponoval poznatky, na jejichž základě mohl konstruovat pochybnosti o správnosti, průkaznosti či úplnosti daňového přiznání, a měl proto žalobci konkrétní důvody pro zahájení postupu k odstranění pochybností sdělit. S ohledem na uvedené žalobce namítá, že výzva

neobsahovala konkrétní pochybnosti nezbytné dle ust. § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Na podporu uvedeného poukázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.12.2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, bod 31. Dle žalobce z textu výzvy nevyplývají pochybnosti, nýbrž jsou zde pouze slovně vyjádřené údaje z daňového přiznání. Žalobce nesouhlasí s tvrzením správce daně o „velmi malé ekonomické činnosti“, která by mohla založit pochybnosti správce daně ve smyslu ust. 89 daňového řádu. Žalobce vychází přitom ze skutečnosti, že správce daně byl již dne 25.4.2012 informován v odpovědi na výzvu ze dne 6.4.2012 o rozsahu a podstatě ekonomické činnosti daňového subjektu a nadto o rozsahu jeho ekonomické činnosti i o příčině přijatých zdanitelných plnění byl podrobně informován z řízení o dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2010 až 1. čtvrtletí 2012. Žalobce má za to, že správce daně z projektové dokumentace, místního šetření na stavebním úřadě i na staveništi a z předaných dokumentů měl vědět, že výše přijatých zdanitelných plnění odpovídá etapě výstavby multifunkčního objektu v ul. Mánesova č.p. 2022/13, část obce Letná, Děčín VI, na pozemku p.č. 1961/7 v k.ú. Podmokly (dále též „objekt“), a v tomto smyslu výzva ze dne 21. 8. 2012 neobsahovala žádné pochybnosti ve smyslu daňového řádu. Žalobce podrobně popsal skutečnosti, které byly správcem daně před vydáním výzvy známe na str. 5 – 8 žaloby. Žalobce přitom zdůraznil, že správce daně měl před vydáním výzvy k dispozici i skutková zjištění ze dne 24.4.2012, kdy provedl místní šetření v místě výstavby Objektu za účelem zjištění stavu rozestavěnosti předmětné stavby. Žalobce dodal, že i když výzvě ze dne 21.8.2012 vyhověl, tato skutečnost nesvědčí o tom, že by postup k odstranění pochybností byl zahájen legálně. Na podporu uvedeného poukázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.4.2013, č.j. 1 Afs 105/2012-37, bod 33.

Závěrem žalobce poukázal na skutečnost, že postup k odstranění pochybností trval v daném případě delší dobu, než je přípustná, s tím, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu má postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu 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. V daném případě však správce daně prováděl postup k odstranění pochybností déle než osm měsíců a po předání dokladů se správce daně odmlčel a nic podstatného nečinil, tedy byl nečinný.

Žalovaný v písemném vyjádření navrhl odmítnutí žaloby s tím, že žaloba proti nezákonnému zásahu musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce o nezákonném zásahu dozvěděl, přičemž postup, který žalobce napadá, byl zahájen výzvou k odstranění pochybností, jenž byla žalobci doručena již dne 3.9.2012. Současně žalovaný upozornil na skutečnost, že žalobce napadá postup správce daně, který byl převážně prováděn Finančním úřadem v Děčíně a nikoliv Finančním úřadem pro hl. m. Prahu. K žalobní námitce týkající se výzvy uvedl žalovaný, že dle žalobce nezákonnost postupu spočívá v textu výzvy odstranění pochybností ve vazbě na skutečnosti, které byly správcem daně v okamžiku vyhotovování výzvy již známy. Žalobce tvrdí, že správce daně neformuloval výzvu k odstranění pochybností zákonným způsobem, přestože v době vydání výzvy disponoval podrobnými informacemi o ekonomické činnosti žalobce a mohl tak své případné pochybnosti konkretizovat. Žalobce tedy připouští, že správce daně mohl mít na základě zjištěných informací z řízení vedených za jiná zdaňovací období pochybnosti o údajích tvrzených v předmětném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty, jen je nedostatečně formuloval.

K námitce týkající se délky trvání předmětného postupu žalovaný uvedl, že v daném případě byla předmětem dokazování zdanitelná plnění přijatá v souvislosti s výstavbou nemovitosti, přičemž dokazování ve stejné věci probíhalo i za předchozí zdaňovací období.

Vzhledem k tomu, že bylo možno využít důkazní prostředky získané v řízeních vedených za tato jiná zdaňovací období, nepředpokládal správce daně složité a časově náročné dokazování, a proto nezahajoval daňovou kontrolu. Následně však došlo ke změně místní příslušnosti, k využití institutu dožádání a k podání tří návrhů na doplnění dokazování žalobcem, které správce daně akceptoval, což vedlo k tomu, že postup k odstraňování pochybností trval osm měsíců.

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 15.1. 2014, č.j. 3 A 58/2013-46 byla žaloba zamítnuta s tím, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Ke kasační stížnosti žalobce rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14.8. 2014, č.j. 10 Afs 28/2014 - 51 tak, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15.1. 2014, č.j. 3 A 58/2013-46 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Podstatou sporu mezi účastníky řízení je, zda byl v daném případě postup k odstranění pochybností nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. Důvody nezákonnosti žalobce přitom spatřuje jednak v nedostatečně konkrétní výzvě, kterou byl postup zahájen, a jednak v délce tohoto postupu. Nejvyšší správní soud konstatoval, že v žalobě jsou uvedena dvě samostatná a na sobě nezávislá tvrzení o zásahu.

Ohledně tvrzeného důvodu nezákonnosti, který dle žalobce spočívá v *nedostatečně konkrétní výzvě, kterou byl postup zahájen*, Nejvyšší správní soud mj. uvedl, že stěžovatel (v nynějším řízení žalobce pozn. soudu) se o vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu dověděl dne 15. 10. 2012, neboť právě v tento den mu bylo doručeno vyrozumění o výsledku šetření o jeho stížnosti ze dne 2. 10. 2012. Ochrana podle § 261 odst. 6 nebyla využita. Subjektivní lhůta k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícím v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností proto uplynula dne 16. 12. 2012.

Ohledně tvrzeného důvodu nezákonnosti, který dle žalobce spočívá v *délce tohoto postupu* Nejvyšší správní soud mj. uvedl, že nepřiměřeně dlouhý postup k odstranění pochybností může být dle okolností nezákonným zásahem. Nejvyšší správní soud již konstatoval, že na rozdíl od dřívější zákonné úpravy obdobného právního institutu nemusí být postup k odstranění pochybností vždy ukončen vydáním rozhodnutí o dani. K (možnému) porušení práv navíc dochází následkem trvajících procesu, včetně zadržování finančních prostředků.

Nejvyšší správní soud vzhledem k právnímu závěru, že žaloba byla v důvodech majících původ v nezákonném zahájení postupu opožděná (a proto tento okruh námitek nebude již z důvodu opožděnosti posuzován), uložil Městskému soudu v Praze, aby posoudil žalobní body vztahující se k nezákonným průtahům v postupu žalovaného.

Městský soud v Praze vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s.ř.s.) po zvážení právních závěrů v něm obsažených nařídil ve věci jednání, které se konalo dne 18.3.2015.

Před tímto jednáním bylo soudu doručeno doplnění žaloby ze dne 6.11.2014, v němž žalobce namítá, že správce daně chybně vyložil rozsah jeho důkazního břemene a tím jej donutil učinit rozsáhlý návrh na doplnění dokazování. Žalobce přitom poukázal na text obsažený v platebním výměru ze dne 18.7.2012, č.j. 154134/12/178913506811, v němž dle

žalobce správce daně učinil výklad v rozporu se skutkovým stavem. Z uvedeného dovozuje, že za nepřiměřenost délky postupu odpovídá výhradně žalovaný. Žalobce rovněž uvedl, že změna správce daně do délky řízení zasáhla zcela zanedbatelně, neboť nový správce daně obratem dožádal dokončení postupu původního správce daně.

V doplnění žaloby ze dne 6. 2. 2013 žalobce zopakoval své žalobní tvrzení, že postup žalovaného je nezákonný, když vydal výzvu ze dne 21.8.2012, poté si převzal doklady a bez udání důvodů se odmlčel, což nemohlo připomínat písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. Uvedené podpořil žalobce poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.1.2015, č.j. 2 Afs 174/2014-27.

U jednání, které se konalo dne 18.3.2015, zástupce žalobce setrval na důvodech uvedených v žalobě a v jejím doplnění. Zástupce žalovaného navrhl zamítnutí žaloby.

Soud provedl na návrh zástupce žalobce důkaz platebním výměrem ze dne 18.7.2012, č.j. 154134/12/178913506811, smlouvou o uzavření budoucí smlouvy nájemní ze dne 23.4.2012, rozhodnutím Ing. A. K. ze dne 25. 4. 2012 a rozhodnutím o změně místní příslušnosti vydaným Finančním úřadem v Děčíně dne 20.8.2012 (na tyto listiny žalobce poukazoval v doplnění žaloby ze dne 6.11.2014).

Soud zamítl provedení důkazu protokolem o projednání zprávy o daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2012, zprávou o daňové kontrole DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2012, protokolem o projednání zprávy o daňové kontrole DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011, zprávou o daňové kontrole DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011, protokolem o projednání zprávy o daňové kontrole DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2010 – IV. čtvrtletí 2010 a I. čtvrtletí a II. čtvrtletí 2011, zprávou o daňové kontrole DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2010 – IV. čtvrtletí 2010 a I. čtvrtletí a II. čtvrtletí 2011, protokolem o zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012, rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13.6.2013, č.j. 15667/13/5000-14301-708995 týkající se DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011, Seznámením s doplněným výsledkem kontrolního zjištění v daňové kontrole DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011, platebním výměrem na DPH ze dne 13.5.2013, č.j. 2948636/13/2001-24903-108460, jímž došlo k vyměření DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011, sdělením Finančního úřadu v Děčíně ze dne 18.12.2012 týkající se postupu správce daně vedeného na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2012, platebním výměrem na DPH ze dne 13.5.2013, č.j. 2948807/13/2001-24903-108460, jímž došlo k vyměření DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2012, protokolem o projednání zprávy o daňové kontrole DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2012, platebním výměrem na DPH ze dne 23.5.2013, č.j. 3206945/13/2001-24903-108460, jímž došlo k vyměření DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2012, protokolem o projednání zprávy o daňové kontrole DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012, zprávou o daňové kontrole DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012, protokolem o ústním jednání ze dne 30.5.2013, kdy došlo k seznámení s výsledkem kontroly DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012, platebním výměrem na DPH ze dne 5.6.2013, č.j. 3386019/13/2001-24903-108460, jímž došlo k vyměření DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012 na DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2010 – IV. čtvrtletí 2010 a I. čtvrtletí 2011 – II. čtvrtletí 2011.

Soud neprovedl důkaz výše označenými listinami pro nadbytečnost, neboť jde o listiny zaznamenávající úkony správce daně v jiných daňových řízeních, zatímco v daném případě bylo úkolem soudu posoudit účelnost úkonů správce daně ve vztahu k úkonům daňového subjektu v předmětném daňovém řízení, tedy v rámci postupu k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2012 a nikoli posuzovat úkony správce daně v jiných řízeních.

Soud k námitkám vztahujícím se *k délce postupu* v předmětném řízení zjistil následující:

- Dne 24.7.2012 podal žalobce přiznání k dani z přidané hodnoty za II. čtvrtletí roku 2012.
- Dne 26.7.2012 došlo dle rejstříku vedeného Městským soudem v Praze, odd. B, vložka 18564 k výmazu sídla daňového subjektu na adrese Děčín I, K. Čapka 211/1 současně se zápisem sídla na adrese Praha 1 – Nové Město, Biskupský dvůr 2095/8.
- Dne 20.8.2012 rozhodl Finanční úřad v Děčíně na základě žádosti – oznámení o změně podmínek pro určení místní příslušnosti - o změně místní příslušnosti tak, že dnem 21.10.2012 je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Prahu 1.
- Dne 21.8.2012 vydal správce daně výzvu č.j. 167219/12/178913506811 týkající se přiznání k dani z přidané hodnoty podaného žalobcem dne 24. 7. 2012 za II. čtvrtletí 2012.
- Dne 18.9.2012 se k správci daně dostavil zástupce daňového subjektu a předložil dokumenty vztahující se ke zdaňovacímu období II. čtvrtletí 2012, jenž jsou konkrétně popsány v protokolu o ústním jednání ze dne 18. 9. 2012 (interní doklady, výdajové pokladní doklady, opravné daňové doklady, faktury, dobropisy); současně bylo sděleno, že ostatní doklady dle výzvy budou předloženy do 24. 9. 2012.
- V přípisem ze dne 18.9.2012 podal žalobce „Stížnost č. 6 proti postupu správce daně“, v níž uplatnil námitky proti výzvě č.j. 167219/12/178913506811 týkající se přiznání k dani z přidané hodnoty podaného žalobcem dne 24. 7. 2012 za II. čtvrtletí 2012.
- Dne 26.9.2012 se dostavil k správci daně zástupce daňového subjektu a předložil další dokumenty, evidence a písemnosti vztahující se ke zdaňovacímu období II. čtvrtletí 2012, jenž jsou konkrétně popsány v protokolu o ústním jednání z tohoto dne.
- Přípisem ze dne 4.10.2012 byl žalobce vyrozuměn o výsledku šetření jeho stížnosti se závěrem, že jeho stížnost byla shledána nedůvodnou.
- Dne 18.10.2012 byly správcem daně vráceny zástupci daňového subjektu doklady, evidence a písemnosti zapůjčené v rámci výzvy k odstranění pochybností k podanému přiznání k dani z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2012.
- Dne 23.10.2012 byl Finančnímu úřadu v Děčíně doručen přípis žalobce z téhož dne označený „Návrh na doplnění dokazování“.
- Přípisem Finančního úřadu pro Prahu 1 doručeným Finančnímu úřadu v Děčíně dne 19.11.2012 byl dožádán Finanční úřad v Děčíně o dokončení zahájeného postupu.
- Přípisem ze dne 21. 12. 2012 bylo daňovému subjektu sděleno Finančním úřadem v Děčíně, že byl dožádán o dokončení rozpracovaného postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012, kdy součástí postoupeného spisového materiálu je i podání daňového subjektu ze dne 23. 10. 2012, které je nazváno „návrh na doplnění dokazování“. Správce daně sdělil daňovému subjektu, že postup

k odstranění pochybností za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012 se nachází ve fázi dokumentace postupu, která vyústí v sepsání výsledku postupu ve smyslu ust. § 89 odst. 2 daňového řádu. V rámci zpracování výsledku bude přihlédnuto i k podání ze dne 23.10.2012.

- V přípisě ze dne 21.12.2012, který byl doručen Finančnímu úřadu v Děčíně dne 22.12.2012, učinil daňový subjekt „návrh na doplnění dokazování“, v němž mj. uvedl, že správce daně provádí postup k odstranění pochybností daně z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012, přičemž daňový subjekt tvrdí, že buduje multifunkční objekt, který pronajme nájemci pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti a nájem bude zatěžován DPH. Tato tvrzení navrhl daňový subjekt prokázat kolaudačním souhlasem ze dne 20.12.2012, na základě něhož bude stavba zapsána do katastru nemovitostí (dále též „Vila Letná“), nájemní smlouvou uzavřenou se společností ARMEX Oil, s.r.o., rozhodnutím o změně sídla společnosti ARMEX Oil, s.r.o. do Vily Letná a výsledkem 4 svědků ze společnosti ARMEX Oil, s.r.o. (pana H. S., T. P., M. P. a D. J.).

- V přípisě ze dne 18.2.2013 doručeném Finančnímu úřadu v Děčíně téhož dne učinil daňový subjekt další „návrh na doplnění dokazování“ pro prokázání jeho tvrzení, že objekt Vila Letná je používána nájemcem pro ekonomickou činnost.

- Dne 4.4.2013 bylo provedeno na adrese Mánesova 2022/13 v Děčíně místní šetření, při němž byla provedena prohlídka multifunkční vily na adrese Mánesova 2022/13 v Děčíně a provedeny výsledky svědků pana H. S., který je jednatelem společnosti ARMEX Oil, s.r.o., T. P., zaměstnance společnosti ARMEX Oil, s.r.o., M. P., zaměstnance společnosti ARMEX Oil, s.r.o. a D. J., zaměstnance společnosti ARMEX Oil, s.r.o.

- Dne 25.4.2013 se uskutečnilo ústní jednání u správce daně v Praze, v jehož průběhu byl daňový subjekt seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí r. 2012.

Správce daně mj. konstatoval, že Finanční úřad v Děčíně zaslal daňovému subjektu výzvu, na základě níž byly předloženy evidence a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. V průběhu řízení změnil daňový subjekt dne 26. 7. 2012 sídlo do Prahy. Do té doby místně příslušný Finanční úřad v Děčíně zaslal spis správci daně v Praze. Správce daně dospěl na základě provedených zjištění k závěru, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí r. 2012 bude stanovena v souladu s podaným přiznáním k dani z přidané hodnoty čj. 1575897/12, které bylo podáno dne 24. 7. 2012.

- Správce daně vydal dne 13.5.2013 platební výměr.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Žalobce se předmětnou žalobou domáhá určení nezákonnosti zásahu správcem daně, který by měl spočívat v postupu k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2012 jednak v *nedostatečně konkrétní výzvě, kterou byl postup zahájen a jednak v délce tohoto postupu.*

Ve shodě se závěrem zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu (bod 39) nejprve zdejší soud uvádí, že žaloba byla v důvodech majících původ v nezákonném zahájení postupu opožděná, a proto se nelze zabývat tímto okruhem námitek.

Zásah dle žalobce spočívá i ve skutečnosti, že postup k odstranění pochybností probíhal v daném případě po dobu výrazně delší, než která je přípustná (žalobní bod III.). V žalobě žalobce kromě poukazu na judikaturu Nejvyššího správního soudu blíže uvedl, že po předání dokladů protokoly ze dne 18.9.2012 a ze dne 26.9.2012 se správce odmlčel a nic podstatného nečinil.

Postup k odstranění pochybností je upraven v § 89 a násl. daňového řádu. 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.*

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

Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej užívá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu; tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. 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), které postrádalo především požadavek dostatečné konkretizace výzev k odstranění pochybností, a dále pak zde nebyly stanovené lhůty pro zahájení a ukončení vytýkacího řízení.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou a správce daně ho využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že postup k odstranění pochybností *„má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3)“.*

Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z rozsudku ze dne 28.1.2015, č.j. 2 Afs 174/2014-27 (na který žalobce v doplnění žaloby ze dne 6.11.2014 upozorňoval)

správce daně má v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům tohoto procesu, tento proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly.

V nyní posuzovaném případě po vydání výzvy dne 21.8.2012 se ke správci daně dostavil dne 18. 9. 2012 zástupce daňového subjektu a předložil dokumenty vztahující se ke zdaňovacímu období II. čtvrtletí 2012 (interní doklady, výdajové pokladní doklady, opravné daňové doklady, faktury, dobropisy); současně bylo sděleno, že ostatní doklady dle výzvy budou předloženy do 24. 9. 2012. Další dokumenty, evidence a písemnosti vztahující se ke zdaňovacímu období II. čtvrtletí 2012 předložil zástupce daňového subjektu dne 26. 9. 2012. Uvedené se shoduje s žalobcovým tvrzením na str. 9 v bodu III. žaloby.

Soud se však neshoduje s následným tvrzením žalobce, že po předání dokladů (dne 18.9. 2012 a dne 26. 9. 2012) se správce odmlčel a nic podstatného nečinil. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce byl přípisem ze dne 4. 10. 2012 vyrozuměn o výsledku šetření své stížnosti, kterou podal téhož dne, kdy na výzvu předkládal správcem daně požadované dokumenty (dne 18.9.2012), a kterou brojil proti vydání výzvy k odstranění pochybností ze dne 21.8.2012. Doklady, evidence a písemnosti zapůjčené na základě výzvy ze dne 21. 8. 2012 byly správcem daně vráceny zástupci daňového subjektu dne 18. 10. 2012.

V návaznosti na skutečnost, že daňový subjekt změnil sídlo do Prahy, rozhodl Finanční úřad v Děčíně o změně místní příslušnosti tak, že dnem 21.10.2012 je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Prahu 1. Z uvedeného důvodu bylo daňovému subjektu sděleno původním správcem daně, Finančním úřadem v Děčíně, že byl dožádán o dokončení rozpracovaného postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012, kdy součástí postoupeného spisového materiálu je i podání daňového subjektu ze dne 23. 10. 2012 označené „návrh na doplnění dokazování“. Správce daně sdělil daňovému subjektu, že postup k odstranění pochybností za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012 se nachází ve fázi dokumentace postupu, která vyústí v sepsání výsledku postupu ve smyslu ust. § 89 odst. 2 daňového řádu. V rámci zpracování výsledku bude přihlédnuto i k argumentaci uvedené v podání ze dne 23. 10. 2012.

Je zřejmé, že poté daňový subjekt opakovaně učinil „návrh na doplnění dokazování“ (v přípise ze dne 21. 12. 2012 a ze dne 18. 2. 2013), které následně vedly správce daně k provedení důkazních návrhů a to místního šetření (kdy byla provedena prohlídka multifunkční vily na adrese Mánesova 2022/13 v Děčíně) a rovněž výsledků svědků (dne 4.4.2013). Dne 25. 4. 2013 následovalo seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností a vydání platebního výměru, v němž byla stanovena daň v souladu s podaným přiznáním k dani z přidané hodnoty (dne 13. 5. 2013).

Správce daně v daném případě zvolil postup k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 a násl. daňového řádu, neboť měl pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, která uvedl v přiznání k dani z přidané hodnoty. Pochybnosti správce daně specifikoval ve výzvě ze dne 21.8.2012. K volbě tohoto procesního institutu přispěla skutečnost, že bylo možno využít důkazní prostředky z řízení, která byla samostatně vedena u žalobce za jiná zdaňovací období.

V posuzované věci považuje Městský soud v Praze za významnou skutečnost, že změna správce daně v důsledku předcházející změny sídla daňového subjektu do Prahy (dne 21.10.2012) ovlivnila v daném případě průběh a délku postupu k odstranění pochybností.

Žalobce poté, co mu bylo sděleno původním správcem daně, Finančním úřadem v Děčíně, že byl dožádán o dokončení rozpracovaného postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období a že postup k odstranění pochybností za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012 se nachází ve fázi, která vyústí v sepsání výsledku postupu ve smyslu ust. § 89 odst. 2 daňového řádu, navrhl doplnění dokazování provedením důkazů, jejichž realizace byla prováděna z důvodu účelnosti v Děčíně (místní šetření a výslechy svědků). Následné seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností a vydání platebního výměru se uskutečnilo v Praze.

Soud dospěl k závěru, že právě tyto skutečnosti (vyvolané jednak změnou sídla daňového subjektu a jednak postupným doplňováním důkazních návrhů) významnou měrou přispěly k prodloužení délky zvoleného postupu správců daně (původního i nově příslušného) a rovněž k závěru, že nebylo ani s ohledem na novou právní úpravu obsaženou v ust. § 89 a násl. daňového řádu na místě, aby nový správce daně přešel do režimu daňové kontroly. Je tomu tak proto, že rozsah provedeného doplnění dokazování na návrh žalobce (vznesený poté co mu bylo sděleno, že postup k odstranění pochybností se nachází ve fázi, která vyústí v sepsání výsledku postupu) byl správce daně způsobilý provést během krátkého časového úseku, o čemž svědčí skutečnost, že provedení navrhovaných důkazních prostředků bylo uskutečněno během jednoho dne (4.4.2013), a poté již mohlo být přistoupeno k seznámení daňového subjektu s výsledkem postupu k odstranění pochybností a k vydání platebního výměru. Nebylo by tedy účelné ani smysluplné ukončit postup k odstranění pochybností a zahájit daňovou kontrolu.

Z uvedených důvodů má soud za to, že v daném případě se nejednalo o nečinnost a průtahy správce daně, ale jeho úkony byly adekvátní jednání daňového subjektu.

Žalobce v podání ze dne 6.11.2014 doplnil svá skutková tvrzení o nezákonném zásahu o další tvrzení, a sice, že *správce daně chybně vyložil rozsah jeho důkazního břemene a tím jej donutil učinit rozsáhlý návrh na doplnění dokazování*; z této skutečnosti dovodil žalobce, že za nepřiměřenou délku postupu odpovídá pouze žalovaný

Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

K takto formulované námitce soud uvádí, že z výzvy ze dne 21.8.2012 č.j. 167219/12/178913506811 vyplývá, že správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty podaného dne 24. 7. 2012 za II. čtvrtletí 2012, vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť daňový subjekt vykázal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců v plné výši a současně v řádku 43 uplatnil nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 daňového přiznání taktéž v plné výši, přičemž výsledkem je nárokování nadměrného odpočtu ve výši 585 425,- Kč.

Správce daně dále rovněž uvedl, že má pochybnosti o vykázaných nárocích na odpočet daně v plné výši, tzn. zda-li jsou splněny podmínky pro uplatnění tohoto nároku dle § 73 odst. 1 a současně dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Správce daně rovněž uvedl, že v předmětném zdaňovacím období byla vykazována uskutečněná zdanitelná plnění se základem daně pouze ve výši 272 815,- Kč, kromě režimu přenesení daňové povinnosti dle §

92a zákona o dani z přidané hodnoty, z čehož je možno dovodit uskutečnění velmi malé ekonomické činnosti v tomto zdaňovacím období. Správce daně vyzval daňový subjekt, aby odůvodnil nárůst přijatých zdanitelných plnění oproti hodnotám vykázaným v předchozím zdaňovacím období. Daňový subjekt byl dále vyzván, aby doložil, jakým způsobem a kdy byla či budou předmětná zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti. Správce daně vyzval k prokázání správnosti uplatněného nároku na odpočet daně v plné výši z přijatých zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 40 a 41 v přiznání k dani z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2012 a dále i k prokázání nároku na odpočet daně v plné výši uvedeném na řádku 43 daňového přiznání v základní sazbě, jež se vztahuje k režimu přenesené daňové povinnosti § 92a zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně rovněž vyzval k prokázání vyšších investic s odůvodněním, že hodnota přijatých zdanitelných plnění se současně neodrazila ve zvýšení uskutečněných zdanitelných plnění. Daňový subjekt byl dále vyzván k odstranění pochybností uvedených ve výzvě s tím, aby předložil evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a předložil důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů, které se vztahují k přijatým a uskutečněným zdanitelným plnění uvedeného období.

Soud dospěl k závěru, že z výše uvedené výzvy vyplývá, že správce daně v ní vyjádřil své pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění v rozsahu uvedeném v daňovém přiznání byla využívána při uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. K rozsahu důkazního břemene se ve výzvě správce daně nevyjadřoval. Uvedl-li jakými konkrétními důkazními prostředky lze jeho pochybnosti odstranit, jednalo se o dokumenty, které byly v dispozici daňového subjektu a vyplývaly z jeho běžné podnikatelské činnosti. Nadto správce daně ponechal volbu důkazních prostředků i na daňovém subjektu.

Tímto úkonem tedy nemohl správce daně chybně vyložit rozsah důkazního břemene, ani žalobce donutit k rozsáhlému návrhu na doplnění dokazování. Pokud žalobce zvolil postupné doplňování a rozšiřování návrhu na dokazování, šlo o jeho volbu důkazních prostředků.

Žalobce v doplnění žaloby ze dne 6.11.2014 rovněž tvrdí, že *vybudoval stavbu, kterou chtěl v budoucnu pronajímat plátcí DPH pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti*, přičemž svůj záměr doložil smlouvou o uzavření budoucí smlouvy nájemní ze dne 23.4.2012 a rozhodnutím žalobce, že nájem bude v budoucnu zdaňován. Dle žalobce měl správce daně proto postup k odstranění pochybností na základě těchto důkazů ukončit, neboť žalobce již unesl důkazní břemeno.

Soud ze smlouvy o uzavření budoucí smlouvy nájemní ze dne 23.4.2012 uzavřené se společností ARMEX Oil, s.r.o. zjistil, že budoucí pronajímatel (tj. žalobce pozn. soudu) je vlastníkem pozemku parc. č. 1961/3 a parc. č. 1964, k.ú. Podmokly; na pozemku parc. č. 1961/3 probíhá výstavba objektů dle stavebního povolení vydaného Magistrátem města Děčín dne 5.12.2008, pod sp.zn.OSU/112696/2008/St,č.j. OSU/139627/2008/St na stavbu rodinného domu, včetně venkovního bazénu, domku pro zahradníka, zahradního altánu, opěrné zdi a oplocení (bod 1. smlouvy). Budoucí pronajímatel a budoucí nájemce se dohodli, že uzavřou spolu do 15 dnů od kolaudace nemovitostí nájemní smlouvu, na základě které budoucí nájemce (tj. společnost ARMEX Oil, s.r.o. pozn. soudu) bude mít v nájmu nemovitosti a pozemky parc. č. 1961/3 a parc. č. 1964, k.ú. Podmokly. Budoucí pronajímatel provede změnu stavby před jejím dokončením tak, aby stavba splňovala podmínky pro účel nájmu podle dispozice budoucího nájemce, která bude předána do jednoho měsíce od účinnosti této smlouvy (bod 2. smlouvy).

Z listiny označené „rozhodnutí“ ze dne 25.4.2012 soud zjistil, že Ing. A. K., jediný člen představenstva společnosti GLOBAL HOLDING, a.s. dne 24.4.2012 rozhodl, že v souladu s ust. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty bude u budoucího nájmu dle smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 23.4.2012 uzavřené se společností ARMEX Oil, s.r.o. uplatňována daň z přidané hodnoty.

Soud se neztotožnil ani s touto námitkou a shledává ji pouze účelovou. Z výše označené smlouvy o uzavření budoucí smlouvy nájemní ze dne 23.4.2012 mj. vyplývá nejen, že žalobce je vlastníkem pozemků parc. č. 1961/3 a parc. č. 1964, k.ú. Podmokly, nýbrž i skutečnost, že na pozemku parc. č. 1961/3 probíhá výstavba objektů dle stavebního povolení na stavbu rodinného domu, včetně venkovního bazénu, domku pro zahradníka, zahradního altánu, opěrné zdi a oplocení (bod 1. smlouvy). Uzavření nájemní smlouvy podmínili budoucí pronajímatel a budoucí nájemce jednak změnou stavby před jejím dokončením a jednak lhůtou a to do 15 dnů od kolaudace nemovitostí. Soud dospěl k závěru, že daňový subjekt si musel být obsahu výše uvedených podmínek vyplývajících ze smlouvy o uzavření budoucí smlouvy nájemní vědom, a právě tato skutečnost jej vedla k jeho návrhům na doplnění dokazování. Správce daně jeho návrhům na doplnění dokazování vyhověl a provedením důkazů bylo naplnění smluvních podmínek prokázáno.

K poukazu žalobce v doplnění žaloby ze dne 6.11.2014 na text obsažený v platebním výměru ze dne 18.7.2012, čj. 154134/12/178913506811, v němž dle žalobce správce daně učinil výklad v rozporu se skutkovým stavem, soud uvádí, že správce daně vedl ve vztahu k žalobci samostatné procesní postupy, přičemž platební výměr, na který žalobce poukazuje a s jehož textem nesouhlasí, se vztahuje k jinému zdaňovacímu období (IV. čtvrtletí 2011). Nesouhlasil-li žalobce s jeho obsahem, bylo věcí žalobce, aby svou obranu uplatnil právě v řízení, v němž byl předmětný platební výměr vydán, nemůže se však dovolávat úspěšně své obrany proti němu v jiném, samostatně vedeném postupu k odstranění pochybností, který je předmětem tohoto řízení.

S ohledem na nedůvodnost žalobních námitek soud dodává, že ani žalobcův poukaz na oddalování vrácení daňového přeplatku zde nemá místa. Pro úplnost lze dodat, že „cenou“ za prověřování tvrzení žalobce postupem dle § 89 daňového řádu je v daném případě úrok z vratitelného přeplatku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.11.2014, čj. 7 Aps 3/2013-34).

S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl dle ust. § 81 odst. 3 s.ř.s.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu, který byl ve věci plně úspěšný, náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 18. března 2015

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.