



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudců Daniely Zemanové a Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **MPM Invest s. r. o.**, se sídlem Rokycanova 2798, Pardubice, zastoupena společností UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice ze dne 13. 11. 2013, čj. 52 Af 37/2013-36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Davida Hubala, jednatele zástupkyně žalobkyně UNTAX, s. r. o., společnosti oprávněné poskytovat daňové poradenství.

O d ů v o d n ě n í :

- I.**
Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 22. 4. 2011 u žalovaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011, v němž uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH. Výzvou ze dne 19. 5. 2011 byl ve vztahu k žalobkyni zahájen postup správce daně k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání podle ustanovení § 89 a násl. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Výzva obsahovala zcela konkrétní pochybnosti včetně uvedení způsobu, jakým má být učiněna náprava. Po provádění dokazování (zejména výsledky svědků) byla dne 11. 12. 2012 vydána další výzva. Po dalším provádění dokazování (zejména znalecký posudek) byla dne 23. 11. 2012 vydána v pořadí třetí výzva (ta se opírala o § 92 odst. 4 daňového řádu). Téhož dne byla vydána podle § 76 odst. 2 daňového řádu i čtvrtá výzva, a to za účelem předložení úředně ověřených překladů vyjmenovaných listin. Dne 15. 3. 2013 byl nakonec postup k odstranění pochybností ve věci uzavřen s tím, že se nepodařilo pochybnosti odstranit. Následně byla v reakci na návrh žalobkyně na pokračování v dokazování ze dne 18. 4. 2013 žalovaným v ústním jednání téhož dne zahájena daňová kontrola.

[2] V návaznosti na předchozí judikaturu NSS, která upozornila, že soudní obranou proti účelově prodlužovanému postupu k odstranění pochybností (§ 89 a násl. daňového řádu) je žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, nikoliv žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve smyslu § 79 a násl. s. ř. s., podala žalobkyně dne 17. 6. 2013 žalobu, v níž se domáhala ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, který měl spočívat v nezákonnosti postupu k odstranění pochybností u DPH za zdaňovací období březen 2011. Tento postup podle žalobkyně trval nepřiměřeně dlouho, byl účelově prodlužován, jednotlivé úkony na sebe nenavazovaly a k tomu celá řada úkonů ani nesměřovala k dosažení cíle řízení.

[3] Krajský soud žalobě vyhověl. Uvedl, že v dané věci došlo k časově rozsáhlému vedení postupu k odstranění pochybností, a to i navzdory tomu, že tento institut daňového řízení má sloužit k odstranění pochybností, kterých se lze zbavit snadno, a to i méně formálními prostředky. Krajský soud odmítl akceptovat postup žalovaného, který namísto zahájení daňové kontroly uměle prodlužuje postup k odstranění pochybností. Proto postup žalovaného byl nezákonným zásahem.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[4] Žalovaný (stěžovatel) v kasační stížnosti v záhlaví uvedený rozsudek krajského soudu napadá pro nezákonnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s. Domnívá se zejména, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku existence průtahů v řízení, neboť předmětem řízení v dané věci, jejíž projednání je chráněno čl. 38 Listiny základních práv a svobod a také § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, není *ukončení postupu k odstranění pochybností*, ale je jím *rozhodnutí o daňové povinnosti* žalobkyně jejím vyměřením. Postup k odstranění pochybností lze ukončit dvěma způsoby, a to vyměřením daňové povinnosti po jeho ukončení nebo nevyměřením daňové povinnosti a následným zahájením daňové kontroly. Dle stěžovatele je cílem uvedených procesních postupů vyměření konkrétní daňové povinnosti, nikoliv ukončení provádění toho kterého

pokračování

procesního institutu stěžovatelem. Konkrétním subjektivním právem žalobkyně je proto pouze právo na vyměření daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období březen 2011, a to bez zbytečných průtahů. Krajský soud tudíž aplikoval právo na spravedlivý proces příliš formalisticky.

[5] Krajský soud dle stěžovatele pochybil, pokud označil postup za nezákonný zásah jenom z důvodu, že postup k odstranění pochybností trval od 19. 5. 2011 do 15. 3. 2013, aniž by si ověřil, zda stěžovatel disponoval takovými informacemi, které ho opravňovaly pokračovat v řízení. Stěžovatel si je sice vědom, že nepostupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku čj. 1 Ans 10/2012-52, nicméně pouhý fakt, že postup k odstranění pochybností trval dva roky, není důvodem pro konstatování o existenci průtahů řízení a nezákonnosti takového postupu. Krajský soud tedy posuzoval vzniklou situaci zcela izolovaně. Bez vztahu k materiálnímu smyslu a významu jednotlivých aplikovaných institutů, rozhodl, že jde o nezákonný zásah.

[6] Dále stěžovatel poukazuje na algoritmus přezkumu zákonnosti postupů správních a jiných orgánů, které mohou být nezákonným zásahem (viz rozhodnutí NSS čj. 2 Aps 1/2005-69). Argumentuje, že postup k odstranění pochybností v nynějším případě nesplňuje již první předpoklad, aby mohl být posouzen jako nezákonný zásah, neboť žalobkyně nebyla zkrácena na svých právech. V průběhu celého řízení žalobkyně mohla předkládat a i předkládala návrhy na dokazování. Stěžovatel tyto návrhy hodnotil a vyjadřoval se k nim. S hodnocením důkazních prostředků byla žalobkyně seznámena. Délka postupu k odstranění pochybností žádným způsobem nepoškodila práva žalobkyně. Pokud by stěžovatel dříve ukončil postup k odstranění pochybností a zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období březen 2011, z materiálního hlediska by se pro samotné řízení nic nezměnilo.

[7] Krajský soud rozhodoval na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Soud prý měl zkoumat, zda skutkové okolnosti případu opravňují stěžovatele nadále pokračovat v daňovém řízení, jehož cílem a předmětem je vyměření daňové povinnosti žalobkyně, a tedy zda žalobkyně dostatečně prokázala svá tvrzení ohledně uplatněného nároku na vrácení nadměrného odpočtu. To však krajský soud nezkoumal. Stěžovatel zdůrazňuje, že u žalobkyně prověřoval celkem 13 obchodních případů uskutečněných v rozmezí měsíců března až května 2011, konkrétně v březnu 6, v dubnu 2 a v květnu 5 obchodních případů. Tyto obchodní transakce provázely naprosto stejné obchodní podmínky a okolnosti. Byť za zdaňovací období březen 2011 vedl stěžovatel postup k odstranění pochybností a za zdaňovací období duben a květen 2011 probíhala daňová kontrola, stěžovatel postupoval ve všech třech řízeních shodně. Tento stav měl na žalobkyni stejné dopady, a to bez ohledu na okolnost, zda byly stěžovatelem prověřovány obchody v rámci postupu k odstranění pochybnosti nebo v rámci daňových kontrol.

[8] Stěžovatel upozorňuje na to, že žalobkyně zpočátku nebrojila proti zvolenému procesnímu postupu a nenamítala, že by žalovaný měl vůči ní postupovat v režimu daňové kontroly. Žalobkyně se během řízení snažila stěžovatele přesvědčit, že prokázala veškeré zákonem předepsané náležitosti k uplatnění nároku na vyplacení nadměrného odpočtu, resp. Se domáhala vyměření své daňové povinnosti. Žalobkyně se před soudem prvně

snažila namítat nečinnost stěžovatele, ale vzhledem k právnímu názoru správních soudů poté začala brojit proti nezačínání daňové kontroly jako nezákonnému zásahu do veřejných subjektivních práv.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalobkyně, repliky stěžovatele a dupliky žalobkyně

[9] Žalobkyně ve svém vyjádření nesouhlasí s tvrzením, že daňový subjekt má subjektivní právo na vyměření konkrétní daňové povinnosti bez zbytečných průtahů, nikoli na ukončení postupu k odstranění pochybností. Stěžovatel zadržuje žalobkyni nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období březen 2011. Stěžovatelka proto palčivě postrádá rozhodnutí ve věci samé. Kdyby stěžovatel postupoval v souladu s právem a řízení v přiměřené lhůtě ukončil a vydal rozhodnutí (byť pro žalobkyni nepříznivé), mohla se žalobkyně již dávno bránit opravnými prostředky proti rozhodnutí ve věci samé. Dnes, tj. tři roky od podání řádného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2011, mohla být podstata sporu odvolacím orgánem, případně správním soudem dávno vyřešena. Krajský soud správně konstatoval porušení jejího práva na projednání věci bez zbytečných průtahů ve smyslu § 38 odst. 2 Listiny základních práv svobod. Stěžovatel bagatelizuje následky průtahů v řízení, a to s pomocí absurdního argumentu, že by řízení stejným způsobem a stejným tempem probíhalo i pokud by byla zahájena daňová kontrola. Stěžovatel nesprávně předpokládá, že je zcela lhostejné, zda je veden postup k odstranění pochybností, nebo daňová kontrola, neboť v každém případě bylo pro dílčí pochyby správně zadržet celý nadměrný odpočet na 3 roky. Takové odůvodnění žalobkyně odmítá jako zvrácené.

[10] Žalobkyně považuje stížnostní námitku ohledně toho, jak krajský soud vyhodnotil nesmyslnost, neúčelnost a časovou semknutost postupu k odstranění pochybností za nepřipustnou, neboť se k této otázce vznesené v žalobním návrhu stěžovatel mohl vyjádřit již v řízení před krajským soudem. Stěžovatel tak však neučinil.

[11] V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 20. 3. 2014 žalobkyně zdůrazňuje, že stěžovatel zadržuje žalobkyni nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období březen 2011 v celkové výši 9 889 256 Kč, ale postup k odstranění pochybností byl veden jen v rozsahu prověřování dodávek od jednoho obchodního partnera, přičemž hodnota těchto dodávek činí částku 6 517 330,55 Kč. Část nadměrného odpočtu ve výši více než 3 miliony korun českých tak stěžovatel zadržuje po dobu vedeného řízení zcela zbytečně, neboť tato částka nikdy nebyla sporná. Pakliže by stěžovatel postupoval v souladu s právem, žalobkyně by mohla s touto částkou již dávno disponovat, tedy pokračovat ve své podnikatelské činnosti. K důkazu svého tvrzení žalobkyně dne 8. 4. 2014 předložila platební výměr ze dne 20. 3. 2014 na DPH za zdaňovací období březen 2011, a to ve výši 3 371 926 Kč.

[12] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně podtrhl, že právo na spravedlivý proces je vždy nutné posuzovat v kontextu celého řízení před správcem daně, a nikoliv izolovaně, pouze ve vztahu ke konkrétnímu institutu, tj. postupu k odstranění pochybností. S přihlédnutím k okolnosti, že stěžovatel disponoval zcela konkrétními zjištěními

pokračování

svědčícími o účasti žalobce v řetězci obchodních společností, které podváděly na odpočtech DPH, a že kvůli těmto zjištěním byla následně zahájena daňová kontrola, nelze prohlásit předmětný postup k odstranění pochybností za nezákonný zásah.

[13] Stěžovatel upozorňuje, že z vyjádření žalobkyně je patrné, že její argumenty nesměřují výlučně proti postupu k odstranění pochybností, ale brojí jimi obecně proti nedůvodnosti daňového řízení. Žalobkyni prý materiálně jde o to, aby stěžovatel vydal rozhodnutí. Přitom postup k odstranění pochybností sám o sobě ještě nemusí vést k vydání rozhodnutí. Stěžovatel opakuje, že předmětem práva na spravedlivý proces není ukončení postupu k odstranění pochybností, ale samotné rozhodnutí ve věci. V posuzovaném případě je tak rozhodné, zda pokračování v dalším řízení je důvodné či nikoliv. Stěžovatel je přesvědčen, že nejedná ani nejednal liknavě a okolností zjištěné v průběhu postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontroly ho opravňují k dalším nutným úkonům v této věci.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom žádné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] K argumentu žalobkyně soud předně uvádí, že žádná část kasační stížnosti není nepřipustná. Zákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), dopadá pouze na takového stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Žalovaný správní orgán, který podává kasační stížnost, může argumentovat jakýmkoli právními důvody, a to bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil ve vyjádření k žalobě a zda takové vyjádření vůbec podal (rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2008, čj. 1 Ans 5/2008-104).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Klíčovou otázkou tohoto případu je, zda postup k odstranění pochybností byl prováděn v souladu se zákonem a nebyl tedy nezákonným zásahem stěžovatele.

[18] 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.

[19] Jak praví důvodová zpráva k těmto ustanovením, postup k odstranění pochybností je ucelený soubor úkonů, jež správce daně fakultativně využívá v rámci nalézacího řízení. Slouží zejména k ověření, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, v tomto duchu jej k tomu vyzve (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685, přístupné v digitálním repozitáři www.psp.cz).

[20] Cílem postupu k odstranění pochybností je stejně jak i u ostatních postupů při správě daní (viz vyhledávací činnost správce daně, místní šetření a daňová kontrola) přispět k zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši.

[21] Potud se tedy zdejší soud ztotožňuje s názorem stěžovatele.

[22] 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 vytyčuje 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. - Ondříšek, 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.

[24] 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

pokračování

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.

[25] Zákonodárce v nové úpravě spatřoval prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení, a to zejména ze dvou důvodů. Jednak aby správce daně mohl zahájit s daňovým subjektem bezprostřední komunikaci, jednak aby vzniklé pochybnosti o výši daňových povinností mohly být záhy potenciálně odstraněny. V již cit. důvodové zprávě k daňovému řádu se uvádí, že „[s]amotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4)“. Daňový řád sice nestanovuje 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. Jelikož byla do nového daňového řádu vložena tato nová pravidla, na věc není aplikovatelný ani pokyn Ministerstva financí č. D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytykácího řízení.

[26] V posuzovaném případě se do popředí dostává otázka vztahu a rozdílů postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Nejvyšší správní soud se již jejich vztahem zabýval, byť se tehdy jednalo o řešení na základě právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V této otázce je však níže uvedený právní názor zcela použitelný i nyní. Soud uvedl, že „[z]a určitých okolností by časové parametry obou kontrolních postupů (pozn. kontrolní postupy - vytykácí řízení § 43 a daňovou kontrolu § 16) správci daně umožňovaly volbu mezi nimi a že dokonce by bylo možno uvažovat o jejich současném uplatnění. Něco takového však není přípustné. V první řadě je předtím, než se vůbec bude řešit otázka, který z postupů uplatnit, nutno postavit na jisto, že u obou z nich jsou splněny nejen časové, ale i další (věcné) podmínky pro jejich uplatnění. [...] I pokud by byly časové a věcné podmínky pro uplatnění obou kontrolních postupů současně splněny, nelze je uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř., podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Jelikož vytykácí řízení opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla na místě nejprve zahájit vytykácí řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytykácí řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008-147, č. 2137/2010 Sb. NSS). Jakkoli tedy lze daň

vyměřit v rámci obou řízení, je třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů.

[27] Lze tedy v souladu s právním názorem NSS vyjádřeným v rozsudku v související stěžovatelské věci ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 – 52, č. 2729/2013 Sb. NSS shrnout, že zákonodárce v současné úpravě postupu k odstranění pochybností 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). 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*“ (bod 19).

[28] Stěžovatel předně namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku průtahů v řízení, neboť předmětem řízení v dané věci bylo rozhodnutí o daňové povinnosti, nikoliv ukončení postupu k odstranění pochybností.

[29] Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že předmětem nyní napadeného řízení bylo rozhodnutí o daňové povinnosti. Cílem stěžovatele tedy bylo vyměřit daň z přidané hodnoty ve správné výši. Stěžovatel však nevyužil zákonem předpokládaného *prostředku* k dosažení tohoto cíle, neboť i navzdory velké složitosti celé věci nepřesl do řízení o daňové kontrole a namísto toho pokračoval v řízení v rámci postupu k odstranění pochybností. Jak již Nejvyšší správní soud v cit. rozsudku čj. 1 Ans 10/2012 – 52 uvedl, postup k odstranění pochybností 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)*“ (bod 20).

[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 vymykal se limitům postupu k odstranění pochybností.

[31] Má-li soud na tomto místě postup stěžovatele stručně zrekapitulovat, žalobkyně podala přiznání k DPH za březen 2011 dne 22. 4. 2011. Dne 19. 5. 2011 následovala stěžovatelova výzva k odstranění pochybností o údajích v přiznání (první výzva), na což žalobkyně reagovala dne 31. 5. 2011. Dne 7. 6. 2011 došlo k výsledkům svědků a jednatele žalobkyně. Stěžovatel současně dožádal Finanční úřad pro Prahu 5 o ověření tvrzení žalobkyně co do obchodních transakcí s AVARRIO; odpověď Finančního úřadu pro Prahu 5 na dožádání došla dne 27. 6. 2011. Dne 10. 8. 2011 došlo k dalšímu výsledku svědků. Dne 26. 9. 2011 poskytl Finanční úřad v Hradci Králové stěžovateli informace o

pokračování

řetězci podvodů v obchodech se zlatem. Tři dny nato následoval prvý (a stejně jako podněty další neúspěšný) podnět žalobkyně na ochranu před nečinností. Dne 4. 10. 2011 dožádal stěžovatel Finanční úřady pro Prahu 5 a Prahu 8 o provedení výsledků dalších svědků. Dne 9. 12. 2011 byl vyslechnut svědek – jednatel společnosti AVARRIO, který měl sjednávat obchody se žalobkyní. Stěžovatel následně dne 6. 1. 2012 doplnil dožádání Finančního úřadu pro Prahu 5, odpověď přišla 23. 1. 2012, 1. 2. 2012 a 28. 3. 2012. Dne 10. 9. 2012 stěžovatel ustanovil znalce k vypracování posudku ve věci nákupu a prodeje zlatých slitků, znalecký posudek byl stěžovateli doručen 11. 10. 2012. Mezitím stěžovatel vyzval žalobkyni dne 11. 9. 2012 k prokázání dalších rozhodných skutečností. Dne 14. 3. 2013 byl proveden výslech dalších tří svědků. Teprve 15. 3. 2013 byl žalobkyni sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně na to reagovala návrhem na pokračování v dokazování. Dne 18. 4. 2013, bezmála dva roky po zahájení postupu k odstranění pochybností, stěžovatel zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za březen 2011.

[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.

[33] Postupem stěžovatele v této věci tedy byly překročeny zákonné mantinely použitého procesního postupu. Už jen samotný fakt, že stěžovatel vydával opakované výzvy k odstranění pochybností, svědčí o nevhodnosti zvoleného postupu, neboť „[v]ýzvy k odstranění pochybností nelze vůči daňovému subjektu ve stejné věci vydávat opakovaně. Správce daně si musí před vydáním výzvy, např. i s využitím místního šetření, ujasnit, co považuje v daňovém řízení za sporné, nepřesné nesprávné, neúplné nebo nepravdivé, a k odstranění těchto pochybností v celistvosti daňový subjekt vyzvat. Bylo by v rozporu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2), zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3) a se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1), pokud by správce daně pochybnosti seznatelné již na počátku oznamoval daňovému subjektu po částech. Prodlužoval by tak zbytečně postup odstraňování pochybností a oddaloval vyměření (doměření) daně. Může však nastat situace, kdy pochybnosti ve výzvě sdělené v procesu jejich odstraňování vyvolají pochybnosti další. K jejich uplatnění má správce daně prostor v protokolu (úředním záznamu) předvídaném v § 90 odst. 1 a ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2)“ (Žiškova, M. In

Baxa, J. a spol.: Daňový řád. Komentář. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 489).

[34] Jinými slovy, neodstranila-li žalobkyně pochybnosti o výši své daňové povinnosti již po první výzvě k jejich odstranění, a viděl-li stěžovatel, že ve věci bude třeba obsáhlejšího šetření, měl tento postup protokolem uzavřít a zahájit podle § 90 odst. 3 daňového řádu daňovou kontrolu. Namísto toho stěžovatel usiloval o odstranění pochybností ve smyslu § 89 a § 90 daňového řádu během téměř dvou let a v průběhu tohoto postupu zatížil žalobkyni řadou procesních úkonů, které se ve svém souhrnu již povaze postupu k odstranění pochybností vymykají.

[35] Stěžovatel se dále domnívá, že jeho postup k odstranění pochybností nemůže být posouzen jako nezákonný zásah, a to z toho důvodu, že žalobkyně nebyla na svých právech nijak zkrácena.

[36] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[37] Jak plyne z judikatury Ústavního soudu, pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce, správci daně mají při své činnosti respektovat mantinely stanovené ústavním právem. Pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ustanovením čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví [srov. náleze ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)].

[38] Stěžovatel proto měl v souladu se zásadou legality povinnost postupovat podle zákona, zde tedy daňového řádu. Pochybení stěžovatele lze spatřovat v nesprávném použití postupu k odstranění pochybností. Stěžovatel se z výše uvedených důvodů nedržel v mezích zákonem předpokládané procedury a postup k odstranění pochybností využil způsobem, který je zaměnitelný s běžným využitím daňové kontroly.

[39] Stěžovatel pokračoval v postupu k odstranění pochybností navzdory tomu, že byl překročen zákonný rámec pro tento institut, a ve věci nezahájil daňovou kontrolu. Subjektivním veřejným právem žalobkyně, které bylo dotčeno, je právo na to, aby nebyla ve své autonomii omezována kroky správního orgánu jinak, než jak stanoví zákon. Daňový subjekt má tedy proti správci daně právo na to, aby správce daně využíval postupu k odstranění pochybností k účelům, ke kterým tento procesní instrument slouží. Správce daně nesmí svévolně zaměňovat jednotlivé procesní instituty s procesními instituty jinými. Tato úvaha je v samotném základu demokratického právního státu, který je založen na vázanosti státních orgánů zákonem a jen na takových zásadách do sféry fyzických a právnických osob, které stanoví zákon.

[40] Nesprávný postup stěžovatele prokazuje i to, že ve skutkově a právně zcela srovnatelných věcech zahájil, co se týče března 2011, postup k odstranění pochybností, zatímco ve dvou chronologicky navazujících zdaňovacích obdobích (duben a květen 2011) u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu. Ostatně ani v kasační stížnosti stěžovatel vůbec nevysvětluje důvody, které jej k takto rozdílnému postupu vedly.

pokračování

[41] Stěžovatel se s odkazem na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. domnívá, že krajský soud rozhodl na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Jak správně poukazuje žalobkyně ve své replice, taková námitka je z povahy věci u stěžovatele nepřípustná, neboť tento kasační důvod může sloužit jen neúspěšnému žalobci. Nejvyšší správní soud se však domnívá, že stěžovatel uvedením kasačního argumentu, že soud měl zkoumat, zda skutkové okolnosti případu opravňují stěžovatele nadále pokračovat v daňovém řízení, zpochybňuje přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[42] Vzhledem k předchozí argumentaci je však zjevné, že stěžovatel pokračováním v postupu k odstranění pochybností překročil zákonem stanovené meze tak zřejmým způsobem, že nebylo nutné zkoumat opodstatněnost jednotlivých postupů správce daně. Krajský soud se proto touto otázkou nemusel vůbec zabývat.

[43] Soud neprovedl důkaz navržený žalobkyní, totiž platební výměr na DPH z 20. 3. 2014. V řízení na ochranu před nezákonným zásahem totiž vychází Nejvyšší správní soud při rozhodování o kasační stížnosti ze skutkového stavu, který tu byl ke dni rozhodnutí krajského soudu (§ 87 odst. 1 s. ř. s.). Rozhodnutí krajského soudu přitom o čtyři měsíce předchází okamžik, kdy byl vydán platební výměr.

V.

Závěry a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v postupu k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období březen 2011 bylo pokračováno v rozporu se zákonem, a proto je nutné na tento postup nahlížet jako na nezákonný zásah. Krajský soud proto otázku (ne)zákonnosti postupu stěžovatele vyhodnotil správně. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[45] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, jako účastníku řízení, který měl ve věci plný úspěch, přiznal Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), za jeden úkon právních služeb à 3100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 12. 3. 2014), dále byla přiznána náhrada hotových výdajů ve výši paušální částky 1 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky, celkem tedy 3400 Kč. Zástupkyně žalobkyně je plátcem DPH, a proto byla k výše uvedené odměně připočtena částka 714 Kč, odpovídající dani, kterou je zmíněná právnická osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem byla žalobkyni vůči stěžovateli přiznána náhrada nákladů ve výši 4114 Kč. Jak uvedeno v bodě III. výroku tohoto rozhodnutí, tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám Ing. Davida Hubala, jednatele zástupkyně žalobkyně

společnosti UNTAX s. r. o., U Továren 256/14, Praha 10, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. června 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu