



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **ERAMENT Trading s. r. o.**, se sídlem nám. 14. října 2, Praha 5, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě na ochranu proti zásahu žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 8. 2014, č. j. 5 A 118/2013 - 47,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 8. 2014, č. j. 5 A 118/2013 - 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobou podanou dne 3. 7. 2013 k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Prahu 5, a po transformaci finančních úřadů ke dni 1. 1. 2013 žalovaného (dále jen „správce daně“), který měl spočívat v postupu k odstranění pochybností (zahájeném výzvou ze dne 22. 11. 2012, č. j. 780816/12/005514107384) u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012, v němž žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet daně ve výši 530 103 Kč. Jeho nezákonnost spatřovala žalobkyně v tom, že byl zahájen přes nedostatek relevantních pochybností, prováděn nepřipustně dlouho a prodlužován prováděním nezákonných úkonů. S ohledem na to, že napadený postup k odstranění pochybností ještě nebyl době podání žaloby ukončen, navrhla žalobkyně eventuální petit, jímž se primárně domáhala zákazu, aby žalovaný v postupu k odstranění pochybností ve věci daně z přidané

hodnoty pokračoval, a eventuálně (pokud zásah v době rozhodování soudu skončí) požadovala určení, že zásah byl nezákonný.

[2] Městský soud rozsudkem ze dne 27. 8. 2014, č. j. 5 A 118/2013 – 47 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobu zamítl, neboť dle jeho názoru žalovaný svou výzvu dostatečně konkretizoval, když uvedl, že výše přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku značně přesáhla hodnoty vykazované v minulosti, přičemž žalobkyně je zapsána na tzv. hromadné adrese a nemá hlášenou provozovnu. Adresu žalobkyně a absenci provozovny neuvedl žalovaný v tom smyslu, že by se jednalo o pochybení či nedodržení zákona na straně žalobkyně, ale zmínil je jako okolnosti, které mohou ve spojení s jinými skutečnostmi zavdat pochybnosti o ekonomické aktivitě žalobkyně, neboť mohou být jedněmi z typických znaků společností, které bývají zapojeny do daňových podvodů či tzv. kolotočových podvodů s DPH.

[3] K délce postupu při odstranění pochybností městský soud uvedl, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, nestanovuje lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů. Žalovaný v této věci prováděl časově náročné úkony, především mezinárodní dožádání, jehož časová náročnost je objektivní a není pochybením žalovaného, že tento úkon protahuje řízení. Pakliže vyšlo najevo, že bude třeba provést více úkonů (několik tuzemských dožádání, mezinárodní dožádání), měl žalovaný zahájit daňovou kontrolu, neboť celý postup k odstranění pochybností byl zahájen dne 22. 11. 2012 a ukončen teprve dne 15. 10. 2013. Žalovaný však ve sdělení ze dne 27. 5. 2013 uvedl, že předpokládá provedení rozsáhlého dokazování, a proto hodlá zahájit v rozsahu přetrvávajících pochybností daňovou kontrolu. Daňová kontrola však zahájena nebyla, neboť žalobkyně (resp. její zástupce) se ve stanoveném termínu k žalovanému nedostavila a svou neúčast neomluvila. Městský soud tedy nepřisvědčil námitce, že postup k odstranění pochybností trval příliš dlouho a povinností žalovaného bylo postup k odstranění pochybností ukončit či zahájit daňovou kontrolu, neboť sama žalobkyně odmítla při avizovaném zahájení daňové kontroly poskytnout součinnost.

[4] K námitce, že žalobkyně ke dni 27. 5. 2013 odstranila všechny pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání a žalovaný tak měl postup k odstranění pochybností neprodleně ukončit, městský soud konstatoval, že má-li správce daně pochybnosti, je věcí jeho úvahy (která zahrnuje mj. hodnocení doložených důkazních prostředků), zda byla podezření rozptýlena, či zda je namístě zahájit daňovou kontrolu. Žalobkyně tak nemůže úspěšně namítat, že všechna podezření „objektivně“ vyvrátila, všechny podmínky „prokázala“ a „žalovaný nadále nemohl mít zákonné pochybnosti“. Žalobkyně může v této souvislosti uplatňovat (pouze) námitku proti délce postupu k odstranění pochybností, k níž se městský soud již vyjádřil.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Odkázala na svůj první žalobní bod, v němž namítala, že nárůst plnění nemůže být sám o sobě žádnou pochybností, neboť tyto údaje se

pokračování

mění v závislosti na ekonomickém cyklu. Tento žalobní bod dále rozšířila doplněním žaloby ze dne 25. 4. 2014, v němž městskému soudu předložila evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), coby důkazy k předchozímu zdaňovacímu období, jimiž zpochybnila tvrzení žalovaného o nárůstu plnění. Městský soud však k této námitce přijal bezobsažný závěr, z něhož neplyne, jak předložené důkazy ve vztahu k související žalobní námitce vyhodnotil. Městský soud se také nevyjádřil k žalobní námitce poukazující na to, že žalovaný ve výzvě k odstranění pochybností vůbec neuvedl pochybnost o dodání zboží do Evropské unie a neumožnil ji tak stěžovateli odstranit. Městský soud se rovněž nevyjádřil k namítané nezákonnosti postupu žalovaného, kterou stěžovatelka v žalobě spatřovala v tom, že žalovaný se ve sdělení ze dne 27. 5. 2013 domáhal důkazů, které měl již bezmála tři měsíce k dispozici.

[6] Ve vztahu k druhé žalobní námitce stěžovatelka vyjádřila názor, že městským soudem užitý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v žádném případě neříká, že v postupu k odstranění pochybností lze učinit jedno mezinárodní dožádání, byť časově náročné, a teprve když je úkonů více, tak je potřeba zahájit daňovou kontrolu. Citovaný rozsudek lze podle stěžovatelky naopak interpretovat tak, že žalovaný má před zahájením dokazování povinnost posoudit jeho očekávanou časovou a personální náročnost, a v případě náročnosti dokazování musí hned zahájit daňovou kontrolu. Mezinárodní dožádání nikdy nebude směřovat k neprodlenému a bezprostřednímu ověření správnosti daňové povinnosti, a proto jej nikdy nelze provádět v postupu k odstranění pochybností. Bylo proto povinností žalovaného zahájit daňovou kontrolu bezprostředně po zjištění, že bude třeba provést časově náročné dokazování formou dožádání, tedy již v prosinci 2012, nikoli až v květnu 2013, jak tvrdil městský soud. Pozornosti městského soudu navíc uniklo, že žalovaný mezinárodním dožádáním ověřoval dodání zboží do Evropské unie, což bylo nezákonné, protože jím šetřil skutečnosti, ke kterým neuvedl ve výzvě k odstranění pochybností žádné pochybnosti. Předmětem postupu tak mohla být jen daň na vstupu (nároky na odpočet) a nikoli daň na výstupu.

[7] Stěžovatelka považovala za nesprávný závěr městského soudu, že postup k odstranění pochybností netrval příliš dlouho z toho důvodu, že stěžovatelka odmítla při zahájení daňové kontroly poskytnout součinnost. Postup k odstranění pochybností končí sdělením jeho výsledku daňovému subjektu, tedy v nyní posuzovaném případě dne 9. 5. 2014. Pokud žalovaný v tomto postupu přesto pokračoval, byla tato část jeho postupu jasně nezákonná. Následkem neumožnění daňové kontroly je pouze oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, nikoli oprávnění žalovaného provádět již skončený postup. Pravdivé není ani tvrzení městského soudu, že stěžovatelka se k zahájení daňové kontroly bez omluvy nedostavila; naopak žalovaného připsím ze dne 27. 5. 2013 upozornila, že se na jednání nedostaví. Stěžovatelka navíc byla toho názoru, že bylo nejen jejím právem, ale i povinností neumožnit zahájení nezákonné daňové kontroly, protože byla povinna počínat si tak, aby nedocházelo ke škodám.

[8] Daňovou kontrolu konanou v návaznosti na předcházející postup k odstranění pochybností nelze podle § 90 odst. 3 daňového řádu zahájit z libovolného důvodu, ale jen v rozsahu důvodů pramenících z neodstraněných pochybností, které správce daně daňovému subjektu sdělil. V případě, že daňový subjekt tvrdí, že všechny pochybnosti odstranil, není

důvod daňovou kontrolu zahajovat. Žalovaný se snažil zahájit daňovou kontrolu z důvodu neodstraněných pochybností ve vztahu ke splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, ačkoli stěžovatelka faktické dodání zboží do Francie již prokázala.

[9] Závěrem stěžovatelka namítla, že odpověď městského soudu na její třetí žalobní námitku je v rozporu snad se vším, co bylo k ochraně daňových subjektů řečeno v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Již usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, jasně vymezilo, že správní soud musí na základě žalobní námitky posoudit zákonnost každého úkonu v daňové kontrole či námitku nezákonnosti daňové kontroly jako celku. Městský soud tak nezákonně nevyřídil žalobní námitku, že stěžovatelka unesla své důkazní břemeno a další úkony žalovaného tudíž byly nezákonné.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěrem napadeného rozsudku o zákonnosti výzvy k odstranění pochybností. V době jejího vydání měl pochybnosti o reálném nárůstu ekonomické činnosti stěžovatelky, neboť vykazovaná výše zdanitelných plnění za třetí čtvrtletí roku 2012 značně přesáhla hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích (první a druhé čtvrtletí roku 2012). K uvedeným pochybnostem se přidružily ještě informace o tom, že sídlo stěžovatelky je zapsáno na hromadné adrese a stěžovatelka nemá provozovnu, kde dochází k faktické ekonomické činnosti (jíž je nákup a prodej nábytkových komponent nebo celého nábytku z dřevotřísky vyráběného v tuzemsku). Výzva k odstranění pochybností pak obsahovala konkrétní pochybnosti žalovaného, včetně uvedení způsobu, jakým má být učiněna náprava.

[11] Žalovaný poté podrobně rekapituloval průběh postupu pro odstranění pochybností a konstatoval, že z tohoto postupu hodlal přejít do daňové kontroly již v květnu 2013, což mu však nebylo stěžovatelkou umožněno. Daňová kontrola může být zahájena pouze tehdy, pokud daňový subjekt se správcem daně spolupracuje, nejčastěji sepsáním protokolu o ústním jednání a zároveň faktickým zjišťováním či prověřováním daňové povinnosti. Umožnila-li by stěžovatelka v květnu 2013 přejít do daňové kontroly, trval by postup k odstranění pochybností necelých 6 měsíců, což lze dle názoru žalovaného považovat vzhledem k okolnostem daného případu za naplnění, nikoli porušení interpretačních pravidel právního institutu dle § 89 daňového řádu. Protokolem ze dne 9. 5. 2013, č. j. 2975165/13/2005-05404-106266, pak došlo ke sdělení dílčích, průběžných výsledků probíhajícího postupu, nikoli k ukončení postupu. K námitce stěžovatelky, že žalovaný měl k dispozici přepravní a dodací doklady potvrzující dodání zboží do Francie, žalovaný uvedl, že existence přepravních a dodacích dokladů stran dodání zboží společnosti JUELIN s. a. sama o sobě pochybnosti žalovaného neodstranila, neboť předložení dokladů je sice nezbytnou podmínkou k prokázání osvobozeného plnění dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, nikoli však podmínkou jedinou. Je nezbytné ověřit, zda k deklarovaným plněním skutečně došlo, přičemž posouzení a vyhodnocení dokumentů ve vztahu ke sporným otázkám, resp. ve vztahu k vyvrácení pochybností, je přitom plně v dispozici správce daně (žalovaného). Žalovaný tak uzavřel, že před zahájením napadeného postupu k odstranění pochybností disponoval informacemi, jež ho k využití tohoto procesního institutu vedly, přičemž vlastní průběh tohoto postupu se nijak nevymykal zákonným limitům. S ohledem na to žalovaný navrhl Nejvyššímu správnímu soudu zamítnout kasační stížnost jako nedůvodnou.

pokračování

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102 s. ř. s.) a podmínka povinného zastoupení ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. je také splněna. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[13] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[14] Úvodem Nejvyšší správní soud připomíná, že opravným prostředkem, který je třeba bezúspěšně vyčerpat před podáním zásahové žaloby proti nezákonnostem souvisejícím s (probíhající) daňovou kontrolou nebo (probíhajícím) postupem k odstranění pochybností, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona (viz rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, publikovaný pod č. 2956/2014 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Žalobkyně se svých práv domáhala eventuálním petitem, primárně tedy navrhla zakázat žalovanému v postupu k odstranění pochybností pokračovat, a eventuálně (pokud zásah v mezidobí skončí) požadovala určení, že napadený zásah byl nezákonný. Zavedení deklaratorní (určovací) zásahové žaloby do soudního řádu správního bylo spojeno s upuštěním od podmínky vyčerpání prostředků ochrany nebo nápravy uvnitř veřejné správy. Soudní řád správní v § 85 totiž vychází z toho, že tyto prostředky mají smysl jen v případě trvání zásahu, jeho důsledků, případně hrozí-li opakování zásahu. Naopak domáhá-li se žalobce pouze soudního určení, že v minulosti proběhlý zásah byl nezákonný, nemělo by trvání na vyčerpání správních prostředků ochrany či nápravy žádný smysl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 – 46). Proto podle § 85 s. ř. s. nemohla být po ukončení postupu k odstranění pochybností žaloba hodnocena jako nepřípustná, třebaže stěžovatelka nevyužila všechny prostředky nápravy či ochrany před nezákonným zásahem (konkrétně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu). Dne 15. 10. 2013 totiž došlo k ukončení napadeného postupu, a městský soud tak mohl v okamžiku svého rozhodování žalobu stěžovatelky posuzovat pouze v intencích navrženého deklaratorního petitu.

[15] 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.

[16] Nejvyšší správní soud účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu vyložil ve své judikatuře, a to i v návaznosti na právní názor, který zaujal ve vztahu k právní úpravě vytýkacího řízení dle § 43 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, publikovaný pod č. 2729/2013 Sb. NSS, a ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61, publikovaný pod 3091/2014 Sb. NSS). 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.

[17] Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil zamezit trvání tohoto postupu po nepřiměřeně dlouhou dobu. Tato nová, upřesňující pravidla mají svůj význam i z hlediska vztahu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61, zabýval povahou postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu i z hlediska dřívější judikatury, která se týkala vztahu vytýkacího řízení dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k daňové kontrole, a dovodil, že parametry těchto kontrolních postupů lze použít i na vztah postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly dle daňového řádu. To proto, že tyto kontrolní postupy nelze „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 vytýkací řízení (nyní postup k odstranění pochybností) 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 vytýkací řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytýkací řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publikované pod č. 2137/2010 Sb. NSS). Pro současnou úpravu dle daňového řádu to stále

pokračování

a v nezměněném smyslu znamená, že lze-li daň vyměřit na základě každého z těchto postupů nebo až v důsledku jejich návaznosti a sledu, je při jejich uplatnění vždy třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů. Podstatné je i to, že nová právní úprava, která, ačkoliv nezměnila podstatu a cíle daného institutu, odlišně stanovila možnosti jeho vyústění. Na rozdíl od dřívější zákonné úpravy obdobného právního institutu nemusí být postup k odstranění pochybností vždy ukončen vydáním rozhodnutí o dani. Nová právní úprava umožňuje i postup jiný, a tím je zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (§ 90 odst. 3 daňového řádu). V souladu s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, lze tedy 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“*.

[18] Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti bude vhodné nejprve stručně rekapitulovat napadený postup žalovaného. Stěžovatelka podala přiznání k dani z přidané hodnoty za třetí čtvrtletí roku 2012 dne 26. 10. 2012. Dne 22. 11. 2012 ji žalovaný vyzval výzvou č. j. 780816/12/005514107384 k odstranění pochybností o údajích v přiznání. Dne 29. 11. 2012 proběhlo mezi žalovaným a stěžovatelkou ústní jednání, kde jednatelka stěžovatelky upřesnila informace týkající se její ekonomické činnosti a předložila žalovanému doklady (faktury) ohledně dodání zboží v tuzemsku a do Francie. Žalovaný k prověření dodání zboží s místem plnění v tuzemsku zaslal dne 5. 12. 2012 dvě dožádání (na Finanční úřad pro Prahu 9 a na Finanční úřad pro Prahu Jižní Město ohledně společností Artspect s. r. o. a FORSACE, s. r. o.), na něž mu bylo odpovězeno dne 7. 3. 2013 a dne 22. 1. 2013 tak, že prověřované společnosti (dodavatelé stěžovatelky) zahrnuly uvedené faktury do své daňové evidence. Ohledně prověřování dodání zboží do Francie nejprve žalovaný v součinnosti se stěžovatelkou odstranil nesrovnalost v čísle faktury a dne 4. 4. 2013 proběhlo další ústní jednání, v němž jednatelka stěžovatelky vysvětlila, jakým způsobem uhrazuje faktury vydané do Evropské unie. Dne 29. 4. 2013 provedl žalovaný mezinárodní dožádání do Francie. Dne 7. 5. 2013 dodala stěžovatelka žalovanému doklady, které měly dle jejího názoru prokázat nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Dne 9. 5. 2013 žalovaný při ústním jednání uvědomil zástupce stěžovatelky, že pochybnosti vymezené ve výzvě k odstranění pochybností považuje za odstraněné pouze zčásti, neboť ohledně reálného nárůstu ekonomické činnosti přetrvávají. Přípisem ze dne 27. 5. 2013 žalovaný stěžovatelce shrnul dosavadní výsledky postupu k odstranění pochybností a sdělil jí, že přetrvávající pochybnosti spočívají v tom, že stěžovatelkou nebylo dostatečně prokázáno dodání zboží do Evropské unie (společnosti JUELIN s. a.), a z tohoto důvodu bude zahájena daňová kontrola. S tím stěžovatelka nesouhlasila (tvrdila, že žalovaný jí tuto pochybnost ve výzvě nesdělil a neposkytl jí tak ani příležitost ji odstranit) a podala proti postupu žalovaného stížnost (na níž bylo žalovaným odpovězeno dne 12. 7. 2013). Proti tvrzené nečinnosti žalovaného brojila stěžovatelka dne 3. 6. 2013 i podnětem k odstranění nečinnosti podle § 38 daňového řádu, jenž Odvolací finanční ředitelství odložilo jako nedůvodný. Dne 3. 7. 2013 napadla stěžovatelka postup k odstranění pochybností správní

žalobou (viz odst. [1] tohoto rozsudku). Dne 25. 6. 2013 zaslal žalovaný ještě tři vnitrostátní dožádání (na přepravce zboží stěžovatelky) a dne 23. 9. 2013 obdržel odpověď na mezinárodní dožádání do Francie (ve všech případech byly potvrzeny skutečnosti deklarované stěžovatelkou). Dne 15. 10. 2013 vydal žalovaný platební výměr č. j. 5047873/13/2005-24905-107384, v němž konstatoval, že došlo k odstranění všech pochybností, a proto vyměřil (ve shodě s údaji vykázanými v daňovém tvrzení) nadměrný odpočet ve výši 530 103 Kč.

[19] Stěžovatelka svou žalobu rozčlenila na tři okruhy žalobních námitek. V prvním okruhu namítala, že ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2012 nebyly uvedeny žádné relevantní pochybnosti, neboť nárůst plnění nemůže být sám o sobě pochybností (protože hospodářské výsledky se každé zdaňovací období mění podle ekonomického cyklu). V nyní posuzovaném případě však žalovaný zahájil napadený postup nejen proto, že měl pochybnosti o reálném nárůstu ekonomické činnosti stěžovatelky, ale také proto, že sídlo stěžovatelky bylo zapsáno na hromadné adrese a nebyla nahlášena provozovna, kde mělo docházet k výkonu faktické ekonomické činnosti. Žalovaný tedy své pochybnosti o správnosti skutečností uvedených v daňovém tvrzení neopřel pouze o jedinou okolnost (např. pouze o to, že stěžovatelka uplatnila nadměrný odpočet), ale o několik relevantních skutečností, jež ve svém souhrnu mohou vypovídat o ekonomické činnosti stěžovatelky. Pokud městský soud konstatoval, že tyto okolnosti (sídlo společnosti na hromadné adrese a neexistence fyzických provozoven) mohou být typickými znaky společností, které často bývají zapojeny do daňových podvodů, a spolu s pochybnostmi o reálném nárůstu ekonomické činnosti mohly vést k zákonnému zahájení postupu k odstranění pochybností, nelze takovému závěru nic vytknout a lze jej považovat za řádné a správné vypořádání související žalobní námitky. Na tom nemůže nic změnit ani to, že stěžovatelka žalobu doplnila o daňová přiznání za období předcházející třetímu čtvrtletí roku 2012; i z těchto přiznání totiž vyplývá, že k nárůstu ekonomické činnosti stěžovatelky došlo a pochybnosti žalovaného tak měly reálný základ.

[20] V druhém okruhu žalobních námitek stěžovatelka brojila proti nepřipustné délce napadeného postupu s odůvodněním, že žalovaný jej prováděl déle než 7 měsíců (tj. ke dni podání žaloby) a učinil v něm celou řadu úkonů, které byly již na počátku jejich realizace identifikovatelné jako časově náročné. Stěžovatelka konkrétně poukázala na dožádání ohledně společnosti Artspect s. r. o. a FORSPACE, s. r. o. a mezinárodní dožádání týkající se společnost JUELIN s. a. se sídlem ve Francii. Městský soud při vypořádání této námitky uvedl, že jestliže vyšlo najevo, že bude třeba provést více úkonů (několik tuzemských dožádání, mezinárodní dožádání), měl žalovaný zahájit daňovou kontrolu. Městský soud však zároveň konstatoval, že sama stěžovatelka odmítla poskytnout součinnost při avizovaném zahájení daňové kontroly (za situace, kdy ji správce daně dne 27. 5. 2013 informoval, že vzhledem k předpokládanému rozsáhlému dokazování zahájí daňovou kontrolu) a v tomto světle je třeba hodnotit námitku nezákonné délky postupu k odstranění pochybností.

[21] Z výše citované judikatury 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 ve shodě se stěžovatelkou poukázat na již citovaný rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž Nejvyšší správní soud

pokračování

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)*“. Správce daně má tedy 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 disponoval žalovaný podklady, které mu umožňovaly učinit si alespoň přibližnou představu o rozsáhlosti a náročnosti dokazování, již dne 29. 11. 2012, kdy proběhlo mezi ním a stěžovatelkou ústní jednání, při němž stěžovatelka předložila doklady týkající se dodání zboží v tuzemsku a do Francie. Úkony, které stěžovatelka v žalobě zmiňovala, provedl žalovaný dne 5. 12. 2012 (dožádání ohledně společnosti Artspect s. r. o. a FORSACE, s. r. o.) a dne 29. 4. 2013 (mezinárodní dožádání ke společnosti JUELIN s. a). Všechny tyto úkony tedy byly provedeny předtím, než žalovaný stěžovatelku informoval o tom, že hodlá zahájit daňovou kontrolu (dne 27. 5. 2013). Pokud tedy sám městský soud v napadeném rozsudku připustil, že žalovaný měl zahájit daňovou kontrolu, měl rovněž alespoň přibližně určit okamžik, kdy tak měl učinit, neboť jeho povinností bylo přezkoumat, zda i v případě, kdy byl postup k odstranění pochybností zvolen jako odpovídající na samém jeho počátku, nevystala následně v procesu odstraňování pochybností potřeba prověření dalších skutečností v širším rozsahu. Městský soud měl tedy na podkladě žalobních tvrzení zvážit, jestli postup k odstranění pochybností neztratil svůj smysl (neboť nemá sloužit k obsáhlému, časově i věcně náročnému dokazování) a zda nemělo být již dříve přikročeno k daňové kontrole či k jinému způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 10 Afs 79/2014 – 45). Námitku nepřiměřené délky postupu k odstranění pochybností nemohl městský soud zamítnout pouze s poukazem na to, že stěžovatelka odmítla dne 27. 5. 2013 (tedy více než půl roku po zahájení postupu k odstranění pochybností) poskytnout při avizovaném zahájení daňové kontroly součinnost, neboť takové jednání stěžovatelky je ve vztahu k hodnocení zákonnosti do té doby provedeného postupu k odstranění pochybností irelevantní. V souvislosti s účelem a smyslem soudní ochrany proti nezákonným zásahům orgánů veřejné správy je třeba mít na paměti rovněž možnost, že odmítnutí součinnosti mohlo být přirozenou reakcí stěžovatelky na předchozí svévolný či šikanózní postup žalovaného; ani touto okolností se však městský soud nijak nezabýval.

[22] Výše uvedené pochybení městského soudu tedy představuje nesprávné posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a již tato vada sama o sobě postačuje ke zrušení napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se však ve stručnosti vyjádří i k poslednímu okruhu žalobních námitek, kterými stěžovatelka namítala nezákonnost úkonů žalovaného, konkrétně brojila proti sdělení žalovaného ze dne 27. 5. 2013, jímž jí byly sděleny důvody k pokračování postupu v odstranění pochybností. Nezákonnost tohoto sdělení spatřovala v tom, že žalovaný jako přetrvávající pochybnost uvedl nedostatečné prokázání dodání zboží do Evropské unie (aniž by tuto pochybnost sdělil již ve výzvě k odstranění pochybností a umožnil ji tak stěžovateli odstranit), a v tom, že žalovaný požadoval po stěžovateli důkazy, které měl již bezmála tři měsíce k dispozici (v důsledku odpovědi na dožádání a v důsledku procesní aktivity stěžovatelky). Městský soud se však k těmto dostatečně konkrétním žalobním námitkám vyjádřil pouze v obecné rovině tak, že je věcí úvahy správce daně, zda byla jeho podezření rozptýlena či zda je namístě zahájit

daňovou kontrolu, a že stěžovatelka tak mohla v této souvislosti namítat pouze nepřiměřenou délku napadeného postupu k odstranění pochybností. Názor městského soudu je však ve fundamentálním rozporu se shora nastíněnou zákonnou koncepcí postupu k odstranění pochybností, jež 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. Městský soud tedy měl ze sdělení žalovaného ze dne 27. 5. 2013 vyvodit konkrétní skutková zjištění a v intencích dostatečně konkretizované žalobní námítky ozřejmit, proč tento úkon nevybočil ze zákonných mantinelů a nevykazoval známky svévole a šikany (resp. zda nebylo zákonnou povinností žalovaného ukončit postup k odstranění pochybností vydáním platebního výměru). Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku, když se s poukazem na odmítnutí součinnosti stěžovatelkou nevěnoval hodnocení zákonnosti průběhu napadeného postupu, a v důsledku toho je odůvodnění napadeného rozsudku ve vztahu k druhému a třetímu okruhu žalobních námitek nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[23] Nejvyšší správní soud pro úplnost v obecné rovině podotýká, že námítky stěžovatelky mají své opodstatnění, neboť „[s]právce 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). Naproti tomu žalovaný postup k odstranění pochybností nezaměřil na jednotlivé či dílčí pochybnosti. Stěžovatelku nejprve obecně vyzval k odůvodnění nárůstu plnění, aniž by uvedl konkrétní tvrzení, o kterém měl pochybnosti; podstatná část postupu k odstranění pochybností pak probíhala bez součinnosti se stěžovatelkou, žalovaný po ní žádné dodatečně konkretizované důkazy nepožadoval a namísto toho vyhledával důkazní prostředky z vlastní iniciativy. Stěžovatelce tak nebylo zřejmé, co konkrétně měla v průběhu postupu k odstranění pochybností doložit či jaké kroky měla učinit k tomu, aby byl postup k odstranění pochybností ukončen. 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu a pečlivě se vypořádá se všemi žalobními body vznesenými stěžovatelkou. V novém rozhodnutí se zejména vysloví k otázce, zda a případně

pokračování

v jakém okamžiku se začal napadený postup žalovaného vymykat ze zákonných mantinelů pro použití tohoto institutu. V novém řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2015

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu