



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **I.D.Architektura s.r.o.**, IČO: 29136407, se sídlem U lužického semináře 99/22, Praha 1 - Malá Strana, zastoupeného JUDr. Hanou Reclíkovou, advokátkou, se sídlem Masařská 323/6, Opava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2015, č. j. 11 A 147/2014 - 43,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 11 A 147/2014 - 43 ze dne 30. 3. 2015 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal dne 24. 10. 2013 u žalovaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013, čímž bylo podle ustanovení § 135 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném pro posuzovaný případ (dále jen „daňový řád“), zahájeno vyměřovací řízení k této daňové povinnosti. V předmětném přiznání vykázal žalobce nadměrný odpočet ve výši 408.657 Kč. V tomto zdaňovacím období bylo realizováno podle řádku č. 20 uvedeného daňového přiznání dodání zboží mimo tuzemsko pro odběratele SA CÔTE D'AZUR BATIMENT, a to podle dokladu č. 1310075 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 17. 9. 2013 za prodej a dopravu nábytkových solitérů v celkové výši 1.005.600 Kč.

[2] Dne 12. 11. 2013 byla žalobci doručena výzva k odstranění pochybností ze dne 12. 11. 2013, č. j. 5619583/13/2001-24902-104744, dle § 89 daňového řádu, podle níž žalovanému „*vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť přijatá plnění výrazně převyšují uskutečněná plnění, takže má správce daně pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., zejména, zda byla přijatá plnění použita k uskutečnění ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH*“. Žalobci bylo uloženo předložení evidence podle ustanovení § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro posuzovaný případ (dále jen „zákon o DPH“), a důkazních prostředků prokazujících údaje v daňovém přiznání.

[3] Žalobce v reakci na uvedenou výzvu zaslal žalovanému dne 19. 11. 2013 soupis daňových dokladů za zdaňovací období září 2013, daňové doklady za přijatá zdanitelná plnění, smlouvy a objednávky.

[4] Dne 6. 1. 2014 provedl žalovaný (dále též „správce daně“) místní šetření v sídle žalobce, přičemž zjistil, že v nemovitosti probíhá rekonstrukce a sídlo nebylo nalezeno.

[5] Dne 9. 1. 2014 byl žalovanému na základě jeho požadavku zaslán doklad o přepravě zboží do Francie. Podáním ze dne 11. 3. 2014 byly žalobcem doloženy další doklady. Správní spis obsahuje taktéž rozsáhlou e-mailovou komunikaci mezi stěžovatelem a úřední osobou žalovaného, kdy stěžovatel aktivně zjišťoval, zda žalovaný obdržel všechny potřebné dokumenty, jak bude dále postupováno, jaké má konkrétní pochybnosti a jak dlouho bude ještě postup trvat.

[6] Dne 4. 2. 2014 na základě předložených faktur zaslal žalovaný mezinárodní dožádání k prověření obchodních aktivit mezi žalobcem a odběratelem se sídlem v Monaku. Dále dne 8. 4. 2014 zaslal žalovaný výzvu k poskytnutí informací podle ustanovení § 57 daňového řádu pro Československou obchodní banku a.s. ohledně pohybu na účtu daňového subjektu a zjištění osoby s dispozičním právem k účtu. Následně byla obdobná výzva podána Raiffeisenbank a.s. Odpověď od ČSOB, a.s. byla doručena žalovanému dne 16. 4. 2014 a odpověď od Raiffeisenbank a.s. dne 14. 4. 2014.

[7] Dne 13. 6. 2014 využil žalobce svého práva nahlédnout do spisu, o čemž byl pořízen protokol. Dne 17. 6. 2014 byla doručena odpověď francouzské daňové správy ohledně tvrzení žalobce k uskutečnění obchodní transakce se zahraničním partnerem. Žalovaný následně vyhodnotil důkazní materiál a dne 18. 7. 2014 platebním výměrem vyměřil daňovou povinnost za předmětné zdaňovací období na DPH ve výši nadměrného odpočtu v částce 408.657 Kč v souladu s podaným daňovým přiznáním.

[8] Žalobce podal dne 17. 9. 2014 proti postupu žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterou se domáhal určení, že postup žalovaného byl nezákonným zásahem podle ustanovení § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobce namítal, že postup

pokračování

žalovaného v daném řízení byl od počátku nesprávný a nezákonný, když výzva k odstranění pochybností nebyla zjevně vydána na základě žádné podložené a konkrétní pochybnosti. Žalovaný žádnou pochybnost neuvedl ani ve zmíněné výzvě, ani ji nepopsal během následujícího řízení. Výzva obsahovala pouze obecné sdělení, že daň na vstupu převyšuje daň na výstupu. Následný průběh takto zahájeného řízení svědčí spíše o tom, že žalovaný se snažil žalobce preventivně prověřit, aniž by zjistil jakoukoliv nesrovnalost z konkrétních údajů, uvedených v daňovém přiznání. Žalovaný v rámci napadeného postupu provedl místní šetření v místě sídla společnosti, vyžádání informací o bankovních účtech a podání žádosti o mezinárodní výměnu informací. Podle názoru žalobce tyto úkony už z povahy věci nemohou směřovat k naplnění cíle postupu k odstranění pochybností, když se jedná o postupy a úkony generální a pro dané řízení bezúčelné. Žalobce usiloval o to, aby se celá věc vyřešila poskytnutím maximální součinnosti a spolupráce, avšak provádění zcela nahodilých úkonů bez seznámení se s vyžádanými doklady ze strany žalovaného je jasným projevem porušení zákona. Nezákonným postupem žalovaného došlo v konečném důsledku k zásahu do majetkových práv žalobce, který po dobu více než osmi měsíců nemohl nakládat s finančními prostředky v částce přesahující 400.000 Kč, což výrazně negativně ovlivnilo jeho cash-flow i jeho možnosti sjednávat a zejména realizovat další obchody. Každý zásah do majetkové sféry daňových subjektů musí mít adekvátní a legitimní důvod, který však žalobci stále není známý. Žalovaný po celou dobu postupoval bez součinnosti se žalobcem, odmítal poskytnout jakékoli vysvětlení, volil výhradně vlastní (nepřiměřené) prostředky a nepostupoval bez zbytečných průtahů. Žalobce požadoval, aby městský soud vyslovil, že postup k odstranění pochybností, zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 12. 11. 2013 a ukončený úředním záznamem ze dne 17. 7. 2014 byl jako celek nezákonným zásahem do práv žalobce.

[9] Městský soud neshledal popsany postup žalovaného za nezákonný. Uvedl, že tomu mimo jiné svědčí skutečnost, že žalovaný vyměřil daň za předmětné zdaňovací období ve výši tvrzené žalobcem. Přestože obecně je žaloba dle § 82 s. ř. s. proti výzvě k odstranění pochybností nebo daňové kontrole možná, neznamená to, že každý takový úkon správce daně je zásahem nezákonným. *„Je totiž nutno vycházet z toho, že jak úkon výzvy k odstranění pochybností, tak zahájení a provádění daňové kontroly, jsou oprávněními finančních orgánů, která vyplývají ze zákona (ustanovení § 85 a § 89 daňového řádu). Nezákonnými mohou být tehdy, jestliže nejsou splněna zákonem stanovená kritéria, respektive zákonem stanovené podmínky pro jejich provedení.“* Obsah výzvy ve smyslu § 89 daňového řádu musí poskytovat daňovému subjektu jasný návod k tomu, co z údajů obsažených v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení nebo v přiložených listinách má správci daně konkrétně vysvětlovat nebo prokazovat. Musí z ní být srozumitelné, co má daňový subjekt učinit, vysvětlit doložit, prokázat nebo opravit. Proto se městský soud zabýval obsahem výzvy žalovaného ze dne 12. 11. 2013. Přisvědčil přitom žalobci, že předmětná výzva obsahovala pouze obecné sdělení, že daň na vstupu převyšuje daň na výstupu, což nemůže samo o sobě automaticky naznačovat na nesprávnost, nepravdivost či neúplnost údajů v daňovém přiznání. *„Při úvaze o zákonnosti předmětné výzvy je však podle názoru soudu nutno vzít v úvahu skutečnost, že z obsahu soustředěného spisového materiálu je zřejmé (a žalobce to v podané žalobě nijak nerozporuje), že žalovaný měl po podání řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů, uvedených v daňovém přiznání z toho konkrétního důvodu,*

že v předchozích zdaňovacích obdobích měl žalobce většinou menší daňové povinnosti a nevykázal tedy nadměrný odpočet DPH v řádu statisíců korun.“ Městský soud má za to, že je tato skutečnost tím rozhodným faktorem, který zcela jednoznačně odůvodňuje postup žalovaného, pokud vyzval žalobce k doložení a prokázání splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně v souvislosti s dodáním zboží do Monaka pro odběratele SA CÔTE D'AZUR BATIMENT za prodej a dopravu nábytkových solitérů v celkové výši 1.005.600 Kč. Tento obchod lze považovat za odlišný od dosavadního způsobu podnikání žalobce a jeho výsledků. Dle městského soudu měly pochybnosti správce daně základ v obsahu žalobcova daňového přiznání a ve výsledcích vlastního šetření žalovaného ohledně daňových povinností žalobce v jiných zdaňovacích obdobích. Proto byly splněny podmínky k vyzvání žalobce, aby prokázal správnost údajů uvedených v přiznání k dani z přidané hodnoty. Z obsahu výzvy přitom vyplývá, že *„žalobce měl doložit a prokázat splnění podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty u konkrétního plnění pro konkrétního odběratele zboží“* a i přes vadu nedostatečného odůvodnění je zřejmé, co žalovaný požadoval prokázat a doložit. Soud uzavřel, že *„vzhledem k tomu, že žalobce uvedené pochybnosti správce daně v rámci řízení o odstranění pochybností vyvrátil a konkrétní skutečnosti byly i za pomoci uskutečněných dožádání u odběratele zboží objasněny, dospěl správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc lze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodl dne 18. 7. 2014 vydáním platebního výměru, kterým byla žalobci daň vyměřena shodně s podaným daňovým přiznáním“*. V posuzovaném případě se o nezákonný zásah, pokyn či donucení správního úřadu ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. nejednalo.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků řízení

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek městského soudu, kterým byla jeho žaloba zamítnuta z výše nastíněných důvodů. Svou kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), a d) s. ř. s. a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[11] Stěžovatel trvá na tom, že správce daně neměl od počátku žádné konkrétní pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti jím uváděných údajů. Během postupu odstranění pochybností činil úkony buď nesouvisející, nebo ty, které nebyly nezbytné a efektivní. Důsledkem jeho nezákonného a zjevně rutinního postupu bylo faktické zadržení stěžovatelových finančních prostředků na více než 8 měsíců.

[12] Městskému soudu stěžovatel vytýká, že se zabýval pouze otázkou nezákonnosti zahájení postupu k odstranění pochybností, nadto zákon vyložil v rozporu s účelem zákonné úpravy, přičemž stejným způsobem vyhodnotil i skutkový stav. Soud v zásadních skutkových otázkách argumentuje skutečnostmi, které jsou nepravdivé, či vůbec nemohly vyplynout ze spisového materiálu vedeného správcem daně. Soud na podporu svých závěrů zjevně vyhledával a následně uvedl v rozsudku takové důvody, které nebyly řečeny ani během provedeného postupu k odstranění pochybností, a ani sám správce daně je neuvedl ve svém vyjádření k žalobě. Dopustil se tak jednoznačného porušení principu rovnosti

pokračování

stran zakotveného v § 36 s. ř. s. Zatímco vyhledával a dovozoval nové argumenty pro správnost postupu žalovaného, nezabýval se ani všemi žalobními námitkami stěžovatele.

[13] Stěžovatel namítá, že městský soud popisuje postup žalovaného zkresleně, vybírá jen některé události v řízení, přičemž některé údaje nejsou ani pravdivé. Příkladem zmiňuje, že soud uvedl, že se žalovaný zabýval prověřováním dopravy a skladováním zboží. Stěžovateli není zřejmé, z čeho tyto závěry soud dovodil. Správci daně byly předloženy kompletní doklady, vysvětlení a kontakty na osoby, které výrobu a dopravu zboží zajišťovaly. Tyto osoby nebyly správcem daně vůbec kontaktovány. Namísto toho zaslal formou mezinárodního dožádání dotaz, zda byla odběratelem odvedena daň, což stěžovatel nepovažuje za „*prověření obchodní spolupráce s uvedeným odběratelem*“. Soud už v samotné rekapitulaci zmínil pouze některé okamžiky prověřovaného postupu, přičemž již v této rekapitulaci tyto údaje vykreslil způsobem, který neodpovídá spisovému materiálu. Žalovaný dal již při komunikaci se stěžovatelem najevo, že se jím předloženými podklady nezabýval, ale zcela rutinně oslovil přímo cizí daňovou správu, což byl úkon, jímž po dobu pěti měsíců stroze odůvodňoval odklad vyměření daně. Soud se těmito zcela konkrétně popsány žalobními námitkami vůbec nezabýval, nýbrž toliko převzal od žalovaného tvrzení, že odpověď na mezinárodní dožádání byla získána po jednom měsíci po podání žádosti, aniž by zkoumal, co se s žádostí dělo od února do června 2014.

[14] Stěžovatel považuje za absurdní argument soudu, že žaloba je nedůvodná také s ohledem na skutečnost, že žalovaný vyměřil daň za předmětné zdaňovací období ve výši tvrzené žalobcem. Tím totiž v podstatě říká, že je zcela v pořádku vést postup pro odstranění pochybností po dobu téměř tři čtvrtě roku, pokud správce daně nakonec potvrdí tvrzení daňového subjektu, která od počátku uváděl a v uložení lhůt také doložil. Taková úvaha je zjevně nelogická a nemá ani žádnou oporu v právní úpravě. Závěru, že vytýkaný postup nemohl být nezákonný, neboť nyní je již daň vyměřena správně, svědčí i část odůvodnění, v níž soud uvádí, že vycházel ze skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí. To je taktéž nesprávné a nelogické, neboť stěžovatel se domáhá určení toho, že se nezákonný zásah stal. Deklaratorní žaloba musí být nutně podána v okamžiku, kdy už zásah netrvá, soud proto zjišťuje, zda k zásahu v minulosti došlo. Nemohou tudíž být zohledňována tvrzení a argumenty, kterými správce daně svůj postup odůvodňuje zpětně.

[15] Městský soud vykládá dle stěžovatele zákon tak, že podstatné k posouzení zákonnosti postupu k odstranění pochybností nejsou důvody vydání výzvy, nýbrž skutečnost, že daňový subjekt z ní může pochopit, co má správci daně předložit. To je však nesprávné, protože jinak by mohla být výzva k odstranění pochybností vydána kdykoliv a odůvodněna jakkoliv. Stěžovatel je však přesvědčen, že k zahájení postupu k odstranění pochybností je nezbytná existence konkrétních pochybností správce daně. Naproti tomu soud uznal, že žalovaný výzvu odůvodnil toliko textem zákona, ale v daném případě to bylo v pořádku, protože bylo zřejmé, jakou povinnost má stěžovatel splnit. Zabýval se však pouze srozumitelností uložených povinností, nikoliv otázkou zásahu do práv stěžovatele v důsledku výzvy a na ni navazujícím pasivním postupem žalovaného, ani proporcionalitou tohoto zásahu. Nadto se stěžovatel domnívá, že konkrétní pochybnosti musí vyplynout již z údajů obsažených v daňovém tvrzení a nemohou být zpětně a značně neurčitě doformulovány až v soudním řízení.

[16] Stěžovatel odkazuje na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2014, sp. zn. 6 Afs 80/2014, dle kterého při posuzování přiměřenosti úkonů prováděných v rámci daňové kontroly je třeba zohlednit, zda existovaly důvodné pochybnosti a zda úkony směřovaly k jejich odstranění. Přestože se rozhodnutí vztahuje k daňové kontrole, dle stěžovatele jsou uvedené závěry aplikovatelné také na postup k odstranění pochybností. Stejně tak se dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 46/2014 - 39 ze dne 30. 4. 2014, dle kterého lze považovat za nezákonný zásah pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují. Čas a úsilí, které této administrativní zátěži daňový subjekt věnuje, nejsou zadarmo. Stěžovatele postup žalovaného stál kromě času a úsilí rovněž možnost po dobu tři čtvrtě roku nakládat s nemalými prostředky vynaloženými na daň z přidané hodnoty, na jejíž vrácení měl nárok. Již v žalobě stěžovatel namítal zásah v podobě neodůvodněné výzvy, na kterou žalovaný navázal tři úkony bez konkrétní vazby na zjištění podstatných skutečností, čímž ospravedlňoval pokračování v postupu pro odstranění pochybností. S tím se však městský soud nevypořádal.

[17] Ke skutkovým závěrům učiněným soudem stěžovatel namítá, že nebyl vyzván k prokázání správnosti, pravdivosti či úplnosti údajů uvedených na řádku 20 daňového přiznání, nýbrž údajů uvedeným v oddíle C. V něm vykázal také dodání jiného zboží či poskytnutí služeb, nikoliv pouze zboží uvedeného v řádku 20. Stěžovatel proto na výzvu prokazoval všechny tyto údaje. Skutečnost, že žalovaný pravděpodobně prověřuje pouze dodání zboží do jiného členského státu, stěžovatel zjistil až při sdělení, že žalovaný podal žádost o poskytnutí informací prostřednictvím mezinárodního dožádání. To žalovaný učinil v situaci, kdy disponoval všemi doklady a vysvětleními k výrobě a dopravě zboží. Potřebné informace tak žalovaný mohl opatřit ze zdrojů doložených stěžovatelem, což bylo namítáno již v žalobě.

[18] Jelikož stěžovatel v žalobě namítal, že postup pro odstranění pochybností byl zahájen bez konkrétního důvodu a z počínání žalovaného bylo zřejmé, že stěžovatele prověřoval preventivně, protože nárokoval nadměrný odpočet DPH, je zcela nelogická poznámka soudu, že stěžovatel nijak nerozporoval, že důvodem zahájení předmětného postupu byla skutečnost, že stěžovatel měl dosud většinou menší daňové povinnosti a nevykazoval statisícový nadměrný odpočet. Soud tak převzal názor žalovaného, že uplatnění nadměrného odpočtu daně je samo o sobě podezřelé. Tvzení, že předchozí daňové povinnosti stěžovatele byly menší, uplatnil žalovaný až ve vyjádření k žalobě, což stěžovatel namítal v replice, ve které rovněž upozornil, že se jedná o informaci novou, nekonkrétní a není zřejmý její význam. Městský soud tvrzení žalovaného bez dalšího převzal, přestože je nepravdivé. Navíc ještě s konstatováním, že jej stěžovatel nijak nerozporoval, byť v replice uváděl, že významu tohoto tvrzení nerozumí. Nadto se celá úvaha o „menší“ daňové povinnosti nezakládá na pravdě. Statisícový nadměrný odpočet stěžovatel vykázal již za srpen 2013. V kasační stížnosti je uvedena tabulka údajů s hodnotami vykazovanými v daňových přiznáních v předchozích a následujících zdaňovacích obdobích, na základě níž stěžovatel konstatuje, že nestandardní nebyl v září 2013 ani objem odpočtu daně, ani výše daně na výstupu. Soud hájil postup žalovaného

pokračování

nepravdivými závěry o skutkovém stavu, takže ani nemohl mít k dispozici příslušné podklady. Hodnocení předchozích daňových povinností zjevně nemohlo vycházet z příslušných daňových přiznání. Dále pak hovoří o „výsledcích vlastního šetření správce daně ohledně daňových povinností“ stěžovatele v jiných zdaňovacích obdobích, avšak neuvádí, o jaké šetření by se mělo jednat, pokud vůbec nějaké proběhlo. I kdyby měl městský soud podklady k předchozím obdobím, nemohlo obstát jeho tvrzení o pochybně „větší“ daňové povinnosti, oproti předchozím „menším“. Zásadně pak stěžovatel nesouhlasí s hodnocením soudu, který považuje dodání zboží do Monaka pro SA CÔTE D'AZUR BATIMENT za obchod, který se vymykal dosavadnímu způsobu podnikání stěžovatele a jeho výsledkům. Předmět transakce byl shodný s transakcemi prováděnými v tuzemsku a nebyla to ani první zakázka stěžovatele dosahující částky jednoho milionu. Stěžovatel se navíc domnívá, že ani správce daně, ani soud nedisponují takovými údaji, na základě nichž by mohli takový závěr učinit.

[19] Stěžovatel uzavírá, že soud se nevypořádal se všemi žalobními námitkami, v nichž byl podrobně popsán postup žalovaného, který stěžovatele skutečně jen rutinně a preventivně prověřoval a žádný důvod mu nesdělil ani na přímý dotaz. Soud zároveň aktivně, nad rámec zdokumentovaných úkonů a stanoviska žalovaného, sám vyhledával argumenty pro zdůvodnění postupu pro odstranění pochybností, přičemž zkresloval průběh řízení a přednesl takové skutkové závěry, které neodpovídaly skutečnosti, což svědčí o prostém převzetí vyjádření žalovaného.

[20] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 18. 6. 2015 toliko stručně shrnul důvody kasační stížnosti a napadeného rozsudku, se kterým se ztotožňuje, a navrhuje proto Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); shledal přitom vady, kterými je povinen zabývat se i bez návrhu, a to jednak takové, jež stěžovatel namítal, jakož i vady nenamítané ani jedním z účastníků řízení.

[22] Kasační stížnost žalobce **je** důvodná.

[23] 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. Z žaloby podané dne 17. 9. 2014 vyplývá, že stěžovatel postup žalovaného k odstranění pochybností napadá jako nesprávný a nezákonný od počátku. Nezákonnost spatřuje v nedostatečně konkrétní výzvě, kterou byl postup zahájen (bod IV. žaloby) a dále i v jednotlivých navazujících úkonech prováděných správcem daně (místním šetření, výzvy bankovním institucím, mezinárodní dožádání, nesoučinnosti správce daně s žalobcem) s tím, že tyto úkony nesměřovaly k naplnění cíle postupu k odstranění pochybností. Namítal proto nepřiměřenost tohoto postupu jak z hlediska jeho délky, tak co do provádění neúčelných úkonů. Důvody nezákonnosti celého postupu shrnul v bodu VIII.

žaloby a navrhl, aby „*nadepsaný soud ve světle uvedených žalobních bodů přezkoumal postup správce daně, který by měl být zdokumentován v příslušném správním spisu a vyslovil, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 11. 11. 2013, č. j. 5620652/13/2001/24902/104744 a ukončený úředním záznamem ze dne 17. 7. 2014, č. j. 4504913/14/2001-05403-107744 byl jako celek nezákonným zásahem do práv žalobce*“.

[24] Z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, zda si městský soud ujasnil dle obsahu žaloby a jejího petitu, zda žalobcem napadeným zásahem je samotná výzva k odstranění pochybností, nebo postup k odstranění pochybností jako celek, a je proto nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Napadený rozsudek se v odůvodnění vypořádává konkrétně pouze s namítanou nezákonností výzvy k odstranění pochybností, aniž by se zabýval dalšími námitkami žalobce, přitom však uzavírá, že celý postup k odstranění pochybností byl oprávněný a byl řádně ukončen vydáním platebního výměru, kterým byla daň vyměřena v souladu s daňovým přiznáním.

[25] Vymezení, zda je žalobou na ochranu před nezákonným zásahem napadán konkrétní úkon správce daně (v daném případě výzva k odstranění pochybností) nebo postup správce daně k odstranění pochybností jako celek je v případě žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu rozhodný z hlediska její včasnosti ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. Podmínka včasnosti podání zásahové žaloby koriguje poměrně velkoryse nastavenou možnost napadat v minulosti proběhnuvší nezákonný zásah, aniž by bylo třeba vyčerpat prostředky ochrany uvnitř veřejné správy, jedná-li se o deklaratorní zásahovou žalobu jako ve věci stěžovatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 – 46).

[26] Zákon v § 84 odst. 1 s. ř. s. rozlišuje subjektivní lhůtu pro podání žaloby (dva měsíce ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu) a lhůtu objektivní (dva roky od okamžiku, kdy k zásahu došlo).

[27] Z konstantní judikatury (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 – 51, či ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1 Afs 40/2015 – 39) vyplývá, že rozhodující pro běh lhůty není žalobní tvrzení stěžovatele, k jakému datu byl zásah ukončen, nýbrž jak stěžovatel v žalobě popíše nezákonnost zásahu. V závislosti na tvrzení podaná v žalobě se následně určí, k jakému časovému okamžiku lze tvrzenou nezákonnost ukotvit. Ve věci nyní řešené je proto podstatné, jak stěžovatel vymezil postup žalovaného a v čem jeho nezákonnost spatřuje. Spojil-li zásah s nedostatkem důvodů pro zahájení postupu či kontroly, není rozhodné, zda a kdy byly další úkony žalovaného ukončeny (shodně již citované rozsudky č. j. 2 Aps 8/2013 – 46 a č. j. 10 Afs 28/2014 – 51).

[28] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovatel napadá postup žalovaného jako celek, za nezákonný jej považuje od počátku, z důvodu nezákonné výzvy k odstranění pochybností, i nepřiměřenosti jako celku, vzhledem k dalším prováděným úkonům. Včasnost žaloby, pakliže jí byla napadána jako nezákonný zásah výzva k odstranění pochybností, by bylo nutno posuzovat zvlášť ve vztahu k ní. Není totiž dost dobře myslitelné, že žaloba vztahující se k výzvě, která má být nezákonným zásahem, se po

pokračování

uplynutí dvouměsíční lhůty stane opožděnou, jen aby se opět stala včasnou i ve vztahu k dalším úkonům, když se v rámci téhož řízení objeví nové důvody protizákonnosti (zde stěžovatelem tvrzené průtahy s ukončením postupu k odstranění pochybností a jeho nepřiměřenost jako celku).

[29] Ve výše citovaných rozsudcích (2 Aps 8/2013 – 46 a 10 Afs 28/2014 – 51) Nejvyšší správní soud vyslovil že „*lhůty k podání žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nesprávném zahájení postupu k odstranění pochybností plynou ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení dozvěděl, respektive kdy nabyl vědomost o bezúspěšném vyřízení opravného prostředku způsobilého zjednat nápravu nezákonného postupu, či stavu*“. Stěžovatel nevyužil možný opravný prostředek, jímž je v daném případě stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, proto by se dvouměsíční subjektivní lhůta pro podání žaloby proti nezákonnému zahájení postupu k odstranění pochybností počítala ode dne doručení výzvy k odstranění pochybností stěžovateli, tedy ode dne 12. 11. 2013. Jelikož žaloba byla podána dne 17. 9. 2014, byla by, pokud by měl tvrzený zásah spočívat v nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností opožděná. Naopak ostatní námitky, které se týkaly nepřiměřeně dlouhého a nad míru zatěžujícího postupu žalovaného jako celku, by byly včasné, neboť lhůta ve vztahu k této části žaloby počala běžet až v okamžiku, kdy se o ukončení postupu k odstranění pochybností stěžovatel dozvěděl.

[30] Městský soud se tvrzeným nezákonným zásahem zabýval toliko ve vztahu k existenci pochybností žalovaného, resp. pouze ve vztahu k výzvě k odstranění pochybností. Celé jeho odůvodnění spočívá na vypořádání námitek, které, pokud žaloba směřovala proti nezákonné výzvě k odstranění pochybností, by musely být odmítnuty jako opožděné. K tvrzené nepřiměřenosti a nezákonnosti postupu k odstranění pochybností jako celku se soud téměř nevyjádřil, přičemž se dostatečně nevypořádal se všemi žalobními body, ačkoli toliko v případě, že žaloba směřovala proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v postupu při odstranění pochybností jako celku, byla včasná. Stěžovateli je proto třeba dát za pravdu, že ve vztahu k napadenému postupu správce daně jako celku, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[31] Nejvyšší správní soud z důvodů stěžovatelem namítaných shledal napadený rozsudek nesrozumitelným i stran konkrétně uvedených závěrů o určitosti a zákonnosti výzvy k odstranění pochybností.

[32] Městský soud na jedné straně uvádí, že „*obsah výzvy musí poskytovat daňovému subjektu jasný návod k tomu, co z údajů obsažených v daňovém tvrzení...má správci daně konkrétně vysvětlovat nebo prokazovat. Musí z ní být srozumitelné, co má daňový subjekt učinit, vysvětlit, doložit, prokázat nebo opravit*“. Následně přisvědčuje žalobci, že *předmětná výzva obsahovala pouze obecné sdělení o tom, že daň na vstupu převyšuje daň na výstupu a že konstatování vzniku nadměrného odpočtu daně nemůže samo o sobě naznačovat, že údaje v daňovém přiznání jsou automaticky nesprávné, nepravdivé či neúplné a že z výroku ani z odůvodnění výzvy nevyplývá, že by ve výzvě k odstranění pochybností žalovaný jednoznačně uvedl, že správce daně má pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet uplatněn v souladu se zákonem, zejména zda byla přijatá plnění použita k uskutečnění ekonomické činnosti podle § 5 odst. 2 zákona o DPH*.

[33] Oproti tomu danou výzvou shledává zákonnou s odvoláním na „obsah soustředěného spisového materiálu“ s tím, že správce daně měl důvodné pochybnosti „z toho konkrétního důvodu, že v předchozích zdaňovacích obdobích měl žalobce většinou menší daňové povinnosti a nevykázal nadměrný odpočet DPH v řádu statisíců korun“, dále dovozuje, že se obchodní případ dodání zboží do Monaka vymykal dosavadnímu způsobu podnikání, a to aniž by pro takový závěr byla ve správním spisu dostatečná opora, popř. se opírá jen o obecné vyjádření žalovaného k žalobě, v replice žalobce rozporované. Danou výzvou rovněž městský soud shledává „přiměřeně konkrétní stadiu daňového řízení, v němž byla vydána, když z jejího obsahu vyplývá, že žalobce byl vyzván k tomu, aby doložil a prokázal splnění podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty u konkrétního plnění pro konkrétního odběratele zboží a přes vadu nedostatečného odůvodnění výzvy je zřejmé, co správce daně požadoval prokázat a doložit“. Uvedený závěr nemůže obstát. Z dané výzvy dle jejího obsahu vůbec nevyplývá, že by správce daně měl pochybnosti o konkrétním uskutečnění plnění, které následně prověřoval, tj. o konkrétním dodání zboží pro odběratele v Monaku, tedy o údajích na ř. 20 daňového přiznání žalobce o uskutečněním dodání zboží mimo tuzemsko. Naopak dle dané výzvy měl žalobce odstranit pochybnosti správce daně „o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť přijatá plnění výrazně převyšují uskutečněná plnění, takže má správce daně pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb...., zejména, zda byla přijatá plnění použita k uskutečnění ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH“ a za tím účelem předložit evidenci a důkazní prostředky prokazující všechny údaje uvedené v oddílu C daňového přiznání (originály všech písemností vztahující se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období).

[34] Namítá-li stěžovatel, že městský soud pouze přebírá některá tvrzení žalovaného, aniž by byla pravdivá, pak Nejvyšší správní soud nad již shora uvedené konstatuje, že stěžovatel důsledně nerozlišuje tu část rozsudku, kde soud rekapituluje argumenty stran řízení, od té, kde uvádí vlastní skutková zjištění a posouzení věci. Například tvrzení žalovaného, že odpověď na mezinárodní dožádání byla získána po jednom měsíci po podání žádosti, městský soud pouze zrekapituloval (na str. 4) a je zjevné, že tento závěr nepřevzal, nýbrž shrnul argumenty žalovaného. Ve vlastním posouzení věci se tímto již nijak nezabýval, což je nyní jedním z důvodů, pro něž Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, neboť městský soud se zabýval toliko existencí pochybností žalovaného při zahájení postupu k odstranění pochybností a s tím související výzvou, nikoliv zákonností a přiměřeností následného postupu žalovaného.

[35] Jediná argumentace soudu vztahující se k samotnému postupu žalovaného jako celku je odstavec na konci odůvodnění rozsudku znějící: „Vzhledem k tomu, že žalobce uvedené pochybnosti správce daně v rámci řízení o odstranění pochybností vyvrátil a konkrétní skutečnosti byly i za pomoci uskutečněných dožádání u odběratele zboží objasněny, dospěl správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc lze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodl dne 18. 7. 2014 vydáním platebního výměru, kterým byla žalobci daň vyměřena shodně s podaným daňovým přiznáním. Tento postup podle názoru soudu zcela koresponduje právní úpravě, upravené v příslušných

pokračování

ustanoveních daňového řádu a v daném případě se tak o nezákonný zásah do práv žalobce nejedná.“ Vzhledem k žalobním námitkám a konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz odst. [37] tohoto rozsudku) je takové odůvodnění naprosto nedostatečné.

[36] K poslední citované části odůvodnění napadeného rozsudku lze stručně uvést, že Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil, že na rozdíl od dřívější zákonné úpravy obdobného právního institutu (vytýkácí řízení) nemusí být postup k odstranění pochybností vždy ukončen vydáním rozhodnutí o dani (rozsudek č. j. 1 Ans 10/2012 – 52). Nadto mohla být práva stěžovatele ohrožena trváním procesu samotného, včetně zadržování finančních prostředků, jak sám stěžovatel upozorňuje. Městský soud konstruoval právní stav, ve kterém by byl stěžovatel nucen strpět nezákonný zásah žalovaného po takřka neomezeně dlouhou dobu, bez možnosti tento zásah za jeho trvání jakýmkoliv způsobem v řízení před soudem ukončit. I po ukončení zásahu vydáním rozhodnutí nutno odlišit případný nezákonný zásah a právní dopady správního rozhodnutí. Tyto dva pojmy nelze směšovat, neboť je možné, že daňový subjekt s rozhodnutím souhlasí, zatímco se domnívá, že zkrácen byl toliko postupem vedoucím k tomuto rozhodnutí, jak tomu je ostatně v posuzovaném případě.

[37] Jelikož se městský soud v podstatě vůbec nezabýval zákonností předmětného postupu žalovaného jako celku, resp. přiměřeností jeho délky a provedených úkonů, nemohl Nejvyšší správní soud takové úvahy učinit sám, aniž by se ve věci nejdříve vyjádřil městský soud. Vzhledem k obsahu napadeného rozsudku však upozorňuje, že účelem a charakterem postupu k odstranění pochybností a přiměřeností zvolených úkonů, jakož i délky tohoto postupu, se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval v mnoha rozhodnutích (např. rozsudek ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 27; rozsudek ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 – 61; rozsudek ze dne 18. 12. 2014, č. j. 10 Afs 79/2014 – 45; rozsudek ze dne 20. 8. 2015, č. j. 10 Afs 83/2015 – 43), která mohou městskému soudu posloužit jako vodítko pro posouzení situace stěžovatele. Obecně tak městský soud musí vzít v potaz, že na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. *„Zákonodárce 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.). Odkazovaná judikatura vychází mimo jiné z důvodové zprávy k daňovému řádu, dle níž *„[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)“*. Nejvyšší správní soud v citovaných rozsudcích opakovaně uvedl, že *„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)“.

[38] Lze tedy shrnout, že postup k odstranění pochybností může sloužit pouze k ověření a doložení určitých skutečností, nikoliv ke značně intenzivním zjišťovacím zásahům do právní sféry daňového subjektu. V rámci tohoto postupu má správce daně komunikovat s daňovým subjektem a postup uzavřít bez jakýchkoliv průtahů. Městský soud proto musí v dalším řízení na náležitě zjištěný skutkový stav ve věci stěžovatele aplikovat uvedené obecné závěry a posoudit, zda žalovaný postupoval v souladu s účelem právní úpravy a nezatížil stěžovatele nepřiměřeným způsobem. Zákon 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 je povinen v intencích žalobních námitek ozřejmit, zda postup žalovaného nevybočil ze zákonných mantinelů a nevykazoval známky svévole.

[39] Závěrem Nejvyšší správní soud upozorňuje, že dle § 87 odst. 1 s. ř. s. u deklaratorní zásahové žaloby vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu, nikoliv ke dni svého rozhodnutí, jak se nesprávně uvádí v napadeném rozsudku. Městský soud proto musí znovu náležitě ozřejmit skutkový stav rozhodný pro správné a přezkoumatelné rozhodnutí ve věci, a teprve poté učinit právní závěry.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s. Městský soud v navazujícím rozsudku přezkoumatelným způsobem posoudí všechny žalobní body vztahující se k tvrzenému nezákonnému zásahu žalovaného. Přitom je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

[41] Městský soud posléze v rozhodnutí o návrhu ve věci samé rozhodne také 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 16. prosince 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu