ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **TOPTINT s.r.o.,** se sídlem Bořivojova 878/35, Praha 3, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Karolinská 654, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2017, čj. 9 A 14/2016-44,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2017, čj. 9 A 14/2016-44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný výzvou ze dne 8. 10. 2014 zahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen roku 2014. V tomto postupu spatřovala žalobkyně (dále „stěžovatelka") nezákonný zásah. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud") žalobu podle § 87 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), zamítl. Proti tomuto rozsudku brojí stěžovatelka podanou kasační stížností.

[2] Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu nelze zaměňovat. 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.

[3] Rozsah postupu k odstranění pochybností nebyl dle městského soudu obsáhlý a časově ani personálně náročný. Postup k odstranění pochybností slouží k odstranění pochybností a nikoliv k jejich nalézání. Pochybností bylo, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Soud v této situaci nepovažoval za chybné, že v rámci postupu k odstranění pochybností žalovaný kontroloval obchodní styky stěžovatelky s jejími dodavateli a odběrateli. Žalovaný si příslušné faktury vyžádal od stěžovatelky a poté si jejich oprávněnost ověřil u jednoho odběratele a dvou dodavatelů.

[4] Tento postup nebyl veden bez součinnosti stěžovatelky, neboť žalovaný dne 13. 11. 2014 provedl místní šetření.

[5] Dle soudu trval postup k odstranění pochybností přes půl roku - od 27. 10. 2014 do 4. 5. 2015. Tato délka se městskému soudu nejevila jako nadměrná. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, kde jako nadměrná byla shledána délka jednoho roku a deseti měsíců. Naopak osm měsíců nepřiměřených nebylo. Je zásadní, že žalovaný nebyl v rámci postupu k odstranění pochybností nečinný. Žalovaný činil jednotlivé kroky plynule s odstupem maximálně několika týdnů.

[6] Žalovaný postupoval v souladu s § 90 daňového řádu. O průběhu postupu k odstranění pochybností sepsal protokol, ve kterém uvedl důvody přetrvávajících pochybností. Tyto důvody byly sice uvedeny stručně, ale byly seznatelné. Podle soudu menší formálnost postupu k odstranění pochybností na rozdíl například od daňové kontroly se odráží i v menších nárocích kladených na odůvodnění ukončení tohoto postupu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatelka napadá rozsudek městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Z odůvodnění o rozsahu jedné strany je jen velice těžce seznatelné, jakými myšlenkovými úvahami a hodnocením byl městský soud veden.

[9] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i z toho důvodu, že se městský soud nevypořádal s argumentací stěžovatelky obdobným případem řešeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 – 27, ve věci ERAMENT Trading s. r. o. (dále jen „rozsudek ERAMENT Trading“). V tomto, i v právě posuzovaném případě, je skutkový průběh prakticky identický, přičemž kasační soud ve zmíněné věci shledal postup správce daně nezákonným.

[10] Městský soud se rovněž nevypořádal s otázkou, zda neměl žalovaný ukončit postup k odstranění pochybností dříve a místo toho zahájit daňovou kontrolu.

[11] Žalovaný v právě projednávané věci vyhledával důkazní prostředky z vlastní iniciativy. Takový postup správce daně označil Nejvyšší správní soud v rozsudku ERAMENT Trading za nezákonný. Žalovaný kontaktoval stěžovatelku pouze jednou (v rámci místního šetření) a poté téměř 6 měsíců pokračoval v rámci postupu k odstranění

pochybností bez jakékoliv součinnosti se stěžovatelkou. Tento skutkový stav je v rozporu s tvrzením městského soudu, že postup k odstranění pochybností nebyl veden bez součinnosti stěžovatelky.

[12] Zákonodárce nepředpokládal, že by se do postupu k odstranění pochybností zapojovaly další (třetí) osoby. Je nutno přihlédnout ke konkrétnímu postupu a zohlednit skutkové okolnosti daného případu. Městský soud bagatelizoval věc tím, že zjednodušeně porovnal délku daného postupu. Postup k odstranění pochybností byl veden iracionálně, nelogicky, bez součinnosti se stěžovatelkou. V důsledku postupu žalovaného byla po řadu měsíců zadržována daň z přidané hodnoty. Dle důvodové zprávy je proces odstranění pochybností dialogem mezi správcem daně a daňovým subjektem.

[13] Stěžovatelka nesouhlasila s názorem městského soudu, že žalovaný nebyl nečinný. Na věc je plně aplikovatelný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS, jelikož i v nyní posuzovaném případě prověřoval správce daně dodavatele stěžovatelky bez jakékoliv její součinnosti. Nebyl zde dán důvod pro to, aby žalovaný činil jednotlivá dožádání za sebou a nikoliv paralelně. Dožádání nebyla činěna účelně a rozumně.

[14] Skutečnost, že žalovaný nedisponuje dostatečným personálním zázemím, nemůže být kladena k tíži stěžovatelce. Naopak tuto zásadní skutečnost městský soud nijak nereflektoval. Žalovaný v podstatě přiznal, že z důvodu nedostatečného personálního zázemí není schopen postupovat v daňovém řízení bez zbytečných průtahů, což samo o sobě činí provedený postup k odstranění pochybností nezákonným.

[15] Městský soud uvedl, že menší formálnost postupu k odstranění pochybností na rozdíl například od daňové kontroly se odráží i v menších nárocích kladených na odůvodnění ukončení tohoto postupu. Neuvedl však, na základě jakých zákonných ustanovení k takovému závěru dospěl. Postup k odstranění pochybností je formalizovaný postup správce daně, který má zákonem jasně ohraničený začátek a konec, jakož i faktický průběh, smysl a účel. Skutečnost, že postup k odstranění pochybností nemá sloužit k obsáhlému dokazování, automaticky neznamená, že by ukončení tohoto postupu nemělo obsahovat řádné a relevantní zdůvodnění. Z provedených dožádání bylo jednoznačným způsobem potvrzeno prokázání uskutečněných zdanitelných plnění a jejich využití pro ekonomickou činnost stěžovatelky. Odůvodnění žalovaného neobsahuje žádné konkrétní pochybnosti týkající se informací a podkladů předaných mu ze strany dodavatelů stěžovatelky.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Vedený postup k odstranění pochybností vyhovoval parametrům stanoveným pro tento způsob prověřování pochybností o údajích uvedených v daňovém přiznání. Obě odpovědi na dožádané informace od dodavatelů stěžovatelky byly nedostatečné. Městský soud neměl povinnost vyjádřit se ke každému stěžovatelkou uvedenému judikátu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal

napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejprve je nutno upozornit na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, dle kterého *„[s]tížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby.*“ Dle tohoto názoru by podaná žaloba byla opožděná. Rozšířený senát však zároveň uvedl, že v případě judikaturního odklonu je nutné chránit právo domoci se soudního přezkumu (viz více body [52] – [55] citovaného rozsudku rozšířeného soudu). Nejvyšší správní soud tak považoval žalobu za včasně podanou.

[19] Soud se dále zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou rozhodnutí, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[20] Stěžovatelka nejprve obecně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť z krátkého odůvodnění podle ní není seznatelné, jakými myšlenkovými úvahami a hodnocením byl městský soud veden. V souladu s touto obecnou kasační námitkou Nejvyšší správní soud obecně přezkoumal napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že je plně přezkoumatelný. Odůvodnění je dostatečně konkrétní, vztahuje se k projednávané věci a je z něj perfektně zjevné, jakými úvahami se městský soud řídil. Není ani pravdivé tvrzení stěžovatelky, že odůvodnění je pouze na jedné straně rozsudku, neboť je zhruba na 2,5 stranách.

[21] Jako konkrétní námitku nepřezkoumatelnosti označila stěžovatelka skutečnost, že se městský soud nevypořádal s obdobným případem, který namítala v žalobě, a rozsudkem ERAMENT Trading. Tato námitka není důvodná. Stěžovatelka totiž v žalobě takto svoji žalobní námitku nekoncipovala. V žalobě rozsudek ERAMENT Trading pouze použila k podpoření jejího názoru, že postup k odstranění pochybností má probíhat jako dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem, ve vzájemné součinnosti. Městský soud dospěl ke stejnému závěru ve druhém odstavci na 4. straně napadeného rozsudku. Navíc se i ve čtvrtém odstavci na 5. straně vyjádřil ve vztahu k délce probíhajícího postupu k odstranění pochybností i s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[22] Důvodná není ani námitka, že se městský soud měl vypořádat s otázkou, zda měl žalovaný ukončit postup k odstranění pochybností dříve a zahájit daňovou kontrolu. Městský soud se s touto námitkou vypořádal zcela dostatečně, když na 5. straně uvedl, že délku 6 měsíců trvajícího postupu k odstranění pochybností nepovažuje za nepřiměřenou.

[23] Ze správního spisu soud zjistil následující informace podstatné pro posouzení kasační stížnosti. V září 2014 podala stěžovatelka daňové přiznání k dani z přidané

hodnoty za srpen 2014. V přiznání vykázala nadměrný odpočet daně ve výši 166 169 Kč. Dne 8. 10. 2014 vydal žalovaný výzvu k odstranění pochybností. Dne 13. 11. 2014 bylo provedeno místní šetření v sídle stěžovatelky. Dne 27. 11. 2014 žalovaný zaslal Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj dožádání, aby ověřil faktury vydané pro konkrétního odběratele stěžovatelky. Žalovaný odpověď obdržel dne 15. 12. 2014. Dne 18. 12. 2014 zaslal žalovaný dodavateli stěžovatelky výzvu k poskytnutí dokladů a informací. Odpověď obdržel 9. 1. 2015. Dne 26. 2. 2015 žalovaný odeslal výzvu jinému dodavateli stěžovatelky k poskytnutí dokladů a informací o spolupráci. Dodavatel odpověděl 18. 3. 2015. Dne 4. 5. 2015 žalovaný při ústním jednáním se stěžovatelkou oznámil, že ohledně daňového přiznání za srpen 2014 u něj stále přetrvávají pochybnosti. V sepsaném protokolu žalovaný vylíčil průběh postupu k odstranění pochybností a uvedl, že dodavatelé nedostatečně prokázali spolupráci se stěžovatelkou a neposkytli další informace. Ukončil tedy postup k odstranění pochybností a zahájil daňovou kontrolu. Kontrolu žalovaný ukončil dne 16. 2. 2016 s tím, že všechny sporné okolnosti týkající se kontrolovaných údajů vykázaných stěžovatelkou v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2014 považuje za vyjasněné. Dne 24. 2. 2016 stěžovatelka obdržela platební výměr, kterým byl shodně s údaji v daňovém přiznání vyměřen nadměrný odpočet ve výši 166 169 Kč.

[24] 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.* Podle § 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.* Dle odst. 2 stejného ustanovení *[n]edošlo-li však 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 dokazovaní spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.* Podle odst. 3 pak platí, že *[p]okud 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] 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.

[26] Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS, je postup k odstranění pochybností možno přezkoumat pouze dle § 82 a násl. s. ř. s., tedy žalobou proti nezákonnému zásahu, nikoliv žalobou proti nečinnosti. Zároveň se soud v tomto rozsudku vyjádřil ke smyslu a průběhu postupu

k odstranění pochybností. Tento postup 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.“*. 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).“*. Z uvedeného rozsudku vyplývá, že jednotlivé kroky na sebe musí logicky navazovat a nesmí mezi nimi docházet k nepřiměřeným průtahům. Na druhou stranu je třeba otázku průtahů samozřejmě nutné posuzovat případ od případu, na základě konkrétních skutkových okolností; soud přitom musí vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu.

[27] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61, č. 3091/2014 Sb. NSS, citoval důvodovou zprávu k daňovému řádu, dle které *„[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)“*. Soud proto v citované věci považoval již jen pouhé opakované výzvy k odstranění pochybností za nevhodně zvolený postup, stejně tak množství procesních úkonů a trvání postupu k odstranění pochybností v délce téměř dvou let.

[28] Naopak v rozsudku ze dne 20. 8. 2015, čj. 10 Afs 83/2015-43, neshledal Nejvyšší správní soud v postupu správce daně nezákonný zásah, i když celý postup trval téměř 9 měsíců. Délka trvání postupu totiž byla z velké části přičitatelná daňovému subjektu (pozdní přebírání zásilek; podání stížnosti, předkládání požadovaných listin až předposlední den lhůty a nikoliv najednou, ale postupně; postupné uplatňování důkazních návrhů; změna sídla a tedy změna místní příslušnosti správce daně).

[29] Nejvyšší správní soud v rozsudku ERAMENT Trading dospěl k závěru, že správce daně měl v okamžiku, kdy rozpoznal, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům, tento proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly. Je pak na soudu, aby případně stanovil, ve kterém okamžiku již správci daně muselo být zřejmé, že má přejít do režimu daňové kontroly, neboť to vyžaduje rozsáhlost a náročnost dokazování. V tomto rozsudku kasační soud uvedl, že již jeden týden po zahájení postupu k odstranění pochybností si správce daně mohl učinit alespoň předběžnou představu o náročnosti a rozsáhlosti dokazování (mezinárodní a několik tuzemských dožádání), přesto postup k odstranění pochybností trval bezmála rok.

[30] V právě projednávaná věci byla vydána jedna výzva k odstranění pochybností, a to dne 8. 10. 2014. Následně již žalovaný prověřoval tvrzení, která od stěžovatelky obdržel při místním šetření. Na tom neshledává v obecné rovině soud samo o sobě nic

nezákonného, neboť správce daně si nepochybně může informace získané od daňového subjektu i v rámci postupu k odstranění pochybností prověřit, pokud nepůjde o rozsáhlé prověřování vyžadující již daňovou kontrolu. Naopak by bylo v rozporu se smyslem obou institutů, aby ihned přecházel do daňové kontroly, ačkoliv očekává, že může být dostatečné zběžné prověření. Ani postupné dožádání a zaslání výzev (první dne 27. 11. 2014, druhá dne 18. 12. 2014 a poslední dne 26. 2. 2015), včetně určitých časových prodlev by nemuselo být nezákonné, pokud by k nim měl žalovaný rozumné důvody (jednalo by se tedy vy smyslu shora citovaného rozsudku sp. zn. 1 Ans 10/2012 o navazující kroky). Lze si totiž představit, že teprve na základě dožádání nebo odpovědi na výzvu správce daně zjistí důvod pro další zběžné prověření a potřebuje určitý čas, aby jej připravil.

[31] Soudu však v této konkrétní věci není ze spisu patrné, proč nemohlo dojít k odeslání dožádání a výzev najednou a proč navíc po obdržení jednotlivých informací následovaly další kroky až se značným časovým odstupem (prodleva měsíc a půl mezi obdržením odpovědi na druhé dožádání a odesláním poslední výzvy; prodleva měsíc a půl mezi odpovědí na třetí dožádání a místním šetřením, kterým byl ukončen postup k odstranění pochybností). Zdá se tak pravděpodobné, že ke stejným závěrům, ke kterým správce daně dospěl po přibližně po 7 měsících, mohl bez obtíží dospět za dobu výrazně kratší. Žalovaný k těmto prodlevám nic neuvedl a na soudním jednání na přímý dotaz člena senátu městského soudu uvedl, že důvodem, proč nezaslal všechny výzvy k poskytnutí součinnosti v jeden den, byla zaneprázdněnost pracovníka žalovaného, který danou věc vyřizoval. Takové vysvětlení nemůže tento postup ospravedlnit. Není přípustné, aby postup, který byl koncipován jako rychlé a efektivní odstranění pochybností, byl nedůvodně prodlužován a překračoval zákonný rámec k tomu určený. Správní orgány mají povinnost dodržovat právní předpisy a nedostatek pracovníků k účinnému výkonu těchto povinností nemůže jít k tíži účastníků řízení.

[32] Samozřejmě nelze jakoukoliv drobnou prodlevu v postupu správce daně bez dalšího považovat za nezákonný zásah. V nyní posuzované věci je nicméně zřejmé, že postup k odstranění pochybností mohl být skončen výrazně dříve, neboť došlo ke kombinaci dvou faktorů postup prodlužující. Jednak, alespoň prozatím nijak nevysvětlenému, nedůvodnému činění úkonů postupně, a zároveň k výrazným prodlevám mezi jednotlivými úkony, které opět nebyl žalovaný schopen vysvětlit.

[33] Městský soud pochybil, pokud nepovažoval za nezákonné v rámci postupu k odstranění pochybností časové prodlevy v právě projednávané věci, které nebyly vysvětleny jakkoliv jinak než jen pracovním přetížením žalovaného. Dopustil se tak nesprávného posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a již tato vada sama o sobě postačuje ke zrušení napadeného rozsudku.

[34] V tuto chvíli však nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu, aby posuzoval, v který okamžik se postup k odstranění stal již nezákonným. Je nepochybně třeba zhodnotit, jaké časové období by bylo považováno ještě za zákonné. Při tom je třeba zohlednit i to, že po správci daně nelze spravedlivě požadovat, aby v jeho postupu nenastaly jakékoliv sebemenší prodlevy nebo si nemohl jednou chybně vyhodnotit potřebu získání informací, které mohl zřejmě získat již dříve. Teprve po zhodnocení těchto okolností je možné posoudit, kdy, i se zohledněním běžné chybovosti či určitých běžných prodlev, se již

postup k odstranění pochybností stal nezákonným. K těmto otázkám se městský soud dosud nevyjádřil a je třeba, aby na ně odpověděl v dalším řízení.

[35] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že ukončení postupu k odstranění pochybností nebylo dostatečně odůvodněno. Názor městského soudu, že z protokolu lze bezpochyby zjistit, proč u žalovaného pochybnosti přetrvávají, Nejvyšší správní soud nezastává. Žalovaný v něm v podstatě pouze uvedl, že pochybnosti nebyly odstraněny, avšak nijak nekonkretizoval důvody přetrvávajících pochybností, i když mu to § 90 odst. 1 daňového řádu přikazuje. Jedná se tak o jednoznačné pochybení žalovaného, a tedy i o nesprávné posouzení právní otázky ze strany městského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek městského soudu proto dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. právními závěry uvedenými v tomto rozsudku vázán. V novém rozhodnutí se zejména vysloví k otázce, kdy, s ohledem na shora uvedené, se již postup k odstranění pochybností stal nezákonným v důsledku toho, že v něm žalovaný nekonal s takovou rychlostí, kterou tento postup vyžaduje.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně 27. února 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu