



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Global Holding, a. s.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zast. Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, ve věci ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2015, čj. 3 A 58/2013-142,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Původně místně příslušný Finanční úřad v Děčíně výzvou ze dne 16. 8. 2012 zahájil postup k odstranění pochybností zaměřený na přezkoumání přiznání k DPH podaného žalobkyní dne 24. 7. 2012 za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012. Jelikož si žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet daně ve výši 585 425 Kč, správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání k dani. Dne 18. 9. 2012 podala žalobkyně proti postupu správce daně stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. V ní namítala, že výzva k odstranění pochybností nebyla dostatečně konkrétní. Stížnost nebyla původním správcem daně shledána jako důvodná.

[2] Dne 21. 10. 2012, tedy v průběhu postupu k odstranění pochybností, se stal novým místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále též „žalovaný“). Přípisem ze dne 15. 11. 2012 pak žalovaný dožádal původního správce daně o dokončení tohoto postupu. V průběhu postupu k odstranění pochybností se žalobkyně domáhala ochrany před nečinností původního správce daně a žalovaného, ale její podněty byly odloženy. Po provedení nezbytných úkonů pak dne 14. 3. 2013 původní správce daně odpověděl žalovanému na jeho dožádání. Rovněž mu sdělil, že bude vhodnější, pokud postup k odstranění pochybností dokončí právě žalovaný. Postup k odstranění pochybností byl ukončen seznámením stěžovatelky s výsledkem tohoto postupu dne 25. 4. 2013. Žalovaný pak po provedení dalších výsledků vydal dne 13. 5. 2013 platební výměr na DPH v té samé výši, jak tvrdila ve svém přiznání k dani žalobkyně.

[3] Žalobkyně podala dne 10. 6. 2013 žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. V ní se domáhala, aby soud určil, že postup k odstranění pochybností u žalobkyně, který byl zahájen výzvou ze dne 21. 8. 2012 a ukončen dne 25. 4. 2013, byl nezákonným zásahem. Městský soud její žalobu rozsudkem ze dne 15. 1. 2014, čj. 3 A 58/2013-46, zamítl, neboť neshledal, že by provedený postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem.

[4] Ke kasační stížnosti žalobkyně zdejší soud rozsudkem ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-51, cit. rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Přitom konstatoval, že žalobkyně žalobou napadla zákonnost postupu k odstranění pochybností jednak pro nedostatečnou konkrétnost výzvy, kterou byl postup zahájen, jednak pro celkovou délku tohoto postupu. V první části shledal zdejší soud žalobu opožděnou; městský soud tedy zavázal, aby se okruhem žalobních bodů podporujících tvrzení žalobkyně o nekonkrétnosti výzvy v dalším řízení již věcně nezabýval (viz část III.A. cit. rozsudku). Ve druhé části pak uvedl, že ohledně otázky nepřiměřené délky postupu k odstranění pochybností byl rozsudek městského soudu vnitřně rozporný, a proto nepřezkoumatelný (část III.B.).

[5] Po tom, co žalobkyně soudu doručila dvě doplnění žaloby a po provedení ústního jednání městský soud žalobu opět rozsudkem specifikovaným v záhlaví zamítl. Mj. uvedl, že průběh a délku postupu k odstranění pochybností ovlivnilo to, že žalobkyně doplňovala důkazní návrhy a také to, že přesídlením společnosti do Prahy vyvolala změnu místně příslušného správce daně. V délce postupu k odstranění pochybností tedy městský soud neshledal nezákonnost.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítá, že se městský soud neřídil závazným právním názorem zdejšího soudu, neboť opožděnou část žaloby neodmítl, ale stejně jako zbytek žaloby zamítl. Takový výrok co do opožděnosti žaloby stěžovatelka nemůže napadnout u Ústavního soudu; její ústavní stížnost by v tomto případě byla odmítnuta pro nevyčerpání opravních prostředků. Má tedy za to, že byla zkrácena na jejím právu na spravedlivý proces.

[7] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka pak polemizuje se závěry již cit. rozsudku čj. 10 Afs 28/2014-51, konkrétně s otázkou pravomoci zdejšího soudu posuzovat včasnost konkrétního žalobního bodu. Přitom připomíná, že výtka ohledně včasnosti žaloby nebyla v její předcházející kasační stížnosti vůbec obsažena. Mj. namítá, že zdejší soud tak porušil

pokračování

zásadu kontradiktornosti soudního řízení, neboť před posouzením této otázky stěžovatele neseznámil s jeho názorem a nenařídil jednání. Proto předcházející cit. rozsudek NSS v této věci považuje za překvapivý. Dle stěžovatelky může tuto nezákonnost odstranit zdejší soud tím, že nyní napadený rozsudek zruší a uloží městskému soudu posoudit otázku včasnosti žalobní námitky, že postup byl nezákonně zahájen pro nedostatek relevantních pochybností, aniž by městský soud zavázal právním názorem, jak má na otázku včasnosti žaloby nahlížet.

[8] Stranou pozornosti městského soudu prý zůstala žalobní námitka stěžovatelky (doplněná dne 6. 11. 2014), že nezákonný byl každý jeden úkon provedený žalovaným správcem daně v rámci postupu, včetně jeho ukončení, protože nezákonnost každého jednotlivého úkonu způsobuje to, že prvotní výzva k odstranění pochybností ze dne 21. 8. 2012 neobsahovala konkrétní pochybnosti. I kdyby tedy byla opožděná žalobní námitka stěžovatele, že postup byl nezákonně zahájen pro nedostatek relevantních pochybností, nezbavuje to městský soud povinnosti posoudit, zda nezákonnost zahájení postupu nezpůsobila nezákonnost každého jednotlivého úkonu správce daně. Význam tohoto posouzení podtrhuje skutečnost, že to byl Nejvyšší správní soud, který pro stěžovatele zcela překvapivě počal rozlišovat důsledky nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností v soudním řízení, ve kterém probíhá přezkum meritorních rozhodnutí daňových orgánů vydaných po skončeném postupu k odstranění pochybností a v soudním řízení o postupu k odstranění pochybností coby nezákonnému zásahu.

[9] Stěžovatelka má také za to, že postup k odstranění pochybností trval nepřiměřeně dlouhou dobu. V žalobě mj. namítala, že postup byl prováděn déle než osm měsíců. Uvedla, že po předání dokladů ve dnech 18. 9. 2012 a 26. 9. 2012 se správce daně odmlčel a nic podstatného nečinil, se stěžovatelkou nijak nekomunikoval, poprvé jí k průběhu postupu až přípisem ze dne 21. 12. 2012 sdělil obecnou a zcela nepoužitelnou informaci, že postup je ve fázi dokumentace postupu, která vyústí v sepsání výsledku postupu k odstranění pochybností. Stěžovatelka tak neměla od vydání výzvy zahajující postup ze dne 21. 8. 2012 až do dne 21. 12. 2012 absolutně žádnou informaci, jak má přispět k odstranění pochybností. Sporný postup k odstranění pochybností se vymykal zákonem předvídané povaze tohoto institutu; v této souvislosti městský soud nesprávně posoudil otázku, co je to rychlý a jednoduchý písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem.

[10] Žalovaný má za to, že mu nepřísluší hodnotit správnost rozsudku městského soudu.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Před posouzením kasační stížnosti Nejvyšší správní soud hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom žádné vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Soud se předně zabýval námitkou nesprávnosti výroku městského soudu [důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., III.A.]. Poté posoudil tvrzenou nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, který se prý nevypořádal s doplněním žaloby ze dne 6. 11. 2014

[§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **III.B.**]. Konečně vyhodnotil, zda v postupu k odstranění pochybností došlo k nezákonným průtahům [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **III.C.**].

[14] Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat kritikou stěžovatelky ve vztahu k již cit. rozsudku NSS čj. 10 Afs 28/2014-51, tj. prvnímu rozsudku zdejšího soudu v této věci. Kasační stížnost jistě neslouží k nekonečné polemice účastníků se závěrem Nejvyššího správního soudu již dříve v téže věci vyslovenému [viz blíže § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.].

[15] Přesto pro úplnost, a nad rámec nezbytně nutného, zdejší soud dodává, že včasnost žaloby je zcela nezbytnou podmínkou řízení. Podání opožděné žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je neodstranitelným a neprominutelným (§ 84 odst. 2 s. ř. s.) nedostatkem podmínek řízení, který nutně zamezuje jejímu věcnému projednání. Pokud by snad byla žaloba byla kompletně opožděná, případně nepřipustná, mohl by žalobu odmítnout dokonce sám Nejvyšší správní soud, aniž by věc vracel městskému soudu [viz § 110 odst. 1 věta první za středníkem s. ř. s.; k ústavně právní konformitě takového postupu srov. náleží ÚS ze dne 16. 11. 2010 sp. zn. I. ÚS 1783/10 (N 227/59 SbNU 309), bod 13]. V nynější věci byla otázka opožděnosti žaloby předmětem sporu již v řízení před městským soudem (viz s. 7 násl. prvního rozsudku městského soudu v této věci a vyjádření žalovaného před městským soudem a opětovně i v řízení o první kasační stížnosti), proto o překvapivosti ve vztahu ke stěžovateli nelze vůbec hovořit.

III.A.

Nesprávnost výroku městského soudu

[16] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že městský soud měl opožděnou část žaloby dle § 84 odst. 1 ve spojení s § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítnout. Zamítnutím žaloby soud rozhodl o celé žalobě. Stěžovatelka se domáhala jednoho výroku, ovšem zčásti podle opožděně uplatněných důvodů (detailně viz předchozí rozsudek NSS). I kdyby však krajský soud měl postupovat tak, jak stěžovatelka (nesprávně) uvádí, stěžovatelce by napadeným postupem poskytl vyšší standard, než jí dle zákona náležel. Stěžovatelku by tedy na jejích právech rozhodně nezkrátil [srov. náleží ÚS ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 623/02 (N 149/35 SbNU 83)].

[17] Tato výtku tudíž není důvodná.

III.B.

Městský soud se dostatečně vypořádal s doplněním žaloby

[18] Stěžovatelka se domnívá, že městský soud měl povinnost posoudit jí doplněnou žalobní argumentaci, že nezákonnost výzvy, kterou byl postup k odstranění pochybností zahájen, způsobila nezákonnost každého jednotlivého úkonu žalovaného správce daně provedeného v tomto postupu. Nejvyšší správní soud ovšem její názor nesdílí.

[19] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Městský soud zcela jasně uvedl, že se okruhem žalobních bodů, prostřednictvím nichž stěžovatelka zpochybňuje zákonnost zahájení postupu k odstranění pochybností, nebude zabývat, neboť v této části byla žaloba opožděná. Městský soud neměl a ani nemohl k doplnění žaloby zkoumat zákonnost každého jednoho úkonu, který správce daně v rámci sporného postupu k odstranění pochybností učinil, neboť by se tak dostal do rozporu se závazným právním názorem vyjádřeným v již cit. rozsudku čj. 10 Afs 28/2014-51, podle něhož žaloba, kterou stěžovatelka

pokračování

usiluje o prohlášení zahájení sporného postupu k odstranění pochybností za nezákonný zásah, je opožděná (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[20] Pokud snad stěžovatelka opětovně s názorem Nejvyššího správního soudu polemizuje, je v této části její kasační stížnost dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřijatelná (srov. bod [14] shora). Je sice pravda, že po tom, co zdejší soud již cit. rozsudkem čj. 10 Afs 28/2014-51 zrušil první rozsudek městského soudu v této věci, stěžovatelka žalobu doplnila. Ovšem za situace, kdy stěžovatelka opožděnou žalobou napadla nezákonnost *zahájení* postupu k odstranění pochybností, nemůže být úspěšná ani se změněnou žalobou „proti každému z následujících úkonů správce daně“, jejichž nezákonnost spatřuje *právě* v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností. Zdejší soud má za to, že touto změnou žaloby stěžovatelka zamýšlela obcházet právní závěry cit. rozsudku NSS. Jen pro pořádek lze připomenout ustálenou judikaturu NSS, podle níž zásahem podle § 82 s. ř. s. zpravidla nemohou být jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení (takto již rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006-95).

III.C.

Postup v této věci jako celek nebyl nezákonným zásahem

[21] Sporný postup k odstranění pochybností dle stěžovatelky trval nepřiměřeně dlouho a správce daně v rozporu s povahou tohoto institutu daňového práva se stěžovatelkou po dlouhou dobu nekomunikoval.

[22] K tomu zdejší soud uvádí následující.

[23] 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 sepiše 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*. Nedošlo-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 dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků* (odst. 2 téhož ustanovení). Dikce odst. 3 pak stanoví, že *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*.

[24] Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu důkaznímu břemenu. Legislativní úprava postupu k odstranění pochybností tak vytyčuje mantinely jeho vlastního použití (srov. mj. rozsudky NSS ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS a ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61, č. 3091/2014 Sb. NSS, oba ve věci *MPM Invest*;

nebo ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31, č. 3175/2015 Sb. NSS, věc *VAMUS PARTNER*).

[25] Při koncipování daňového řádu zákonodárce spatřoval v postupu k odstranění pochybností prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení, a to zejména ze dvou důvodů. Jednak aby správce daně mohl zahájit s daňovým subjektem bezprostřední komunikaci, jednak aby vzniklé pochybnosti o výši daňových povinností mohly být záhy potenciálně odstraněny. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že postup k odstranění pochybností má probíhat jako dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. To se ostatně uvádí i v důvodové zprávě k dotčeným ustanovením daňového řádu (viz sněmovní tisk 685/0; všechny sněmovní tisky dostupné na adrese www.psp.cz). Daňový řád sice nestanoví lhůtu pro uzavření postupu k odstranění pochybností, správce daně však musí postupovat v souladu se zásadou rychlosti řízení a bez zbytečných průtahů. Formalizovanými pravidly pro zahájení a ukončení postupu k odstranění pochybností se zákonodárce evidentně snažil o zamezení trvání tohoto postupu v nepřiměřené délce (viz např. cit. věc *VAMUS PARTNER*, bod 18).

[26] Zdejší soud v judikatuře obecně nevymezil hranice (ne)přiměřené délky postupu k odstranění pochybností, jak mylně v žalobě argumentovala stěžovatelka. V již cit. rozsudku čj. 1 Ans 10/2012-52 pouze shrnul, že v současné úpravě postupu k odstranění pochybností zákonodárce sleduje „*důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být při tom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů*“ (bod 19). Za těchto okolností je vždy nutné posuzovat každý případ údajných průtahů v postupu k odstranění pochybností na základě konkrétních skutkových okolností; soud přitom musí vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu.

[27] Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatelka podala dne 24. 7. 2012 přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2012. Dne 26. 7. 2012 změnila v rejstříku zapsané sídlo z Děčína do Prahy 1. Na základě žádosti – oznámení o změně podmínek pro určení místní příslušnosti – následně původní správce daně rozhodl o změně místní příslušnosti tak, že ode dne 21. 10. 2012 je místně příslušný žalovaný. Původní správce daně pak ještě dne 16. 8. 2012 vyzval stěžovatelku k odstranění pochybností ohledně DPH za 2. čtvrtletí roku 2012. Dne 18. 9. 2012 se k původnímu správci daně dostavil zástupce stěžovatelky a předložil mj. interní doklady, výdajové pokladní doklady, opravné daňové doklady, faktury, dobropisy, a současně původnímu správci daně sdělil, že ostatní doklady dle výzvy předloží do 24. 9. 2012. Téhož dne stěžovatelka podala i stížnost proti postupu správce daně, v níž napadla zejména nezákonnost výzvy ze dne 16. 8. 2012. Dne 26. 9. 2012 se k původnímu správci daně dostavil zástupce stěžovatelky a předložil další dokumenty, evidence a písemnosti. Původní správce daně pak přípisem ze dne 4. 10. 2012 stěžovatelku vyrozuměl o tom, že její stížnost ze dne 18. 9. 2012 nebyla shledána nedůvodnou. Dne 18. 10. 2012 původní správce daně vrátil zástupci stěžovatelky doklady, evidence a písemnosti zapůjčené v rámci postupu k odstranění pochybností. Stěžovatelka pak přípisem původnímu správci doručeným dne 23. 10. 2012 navrhla doplnit dokazování a další důkazy i předložila. Žalovaný správce daně následně přípisem ze dne 15. 11. 2012 dožádal původního správce daně o dokončení zahájeného postupu k odstranění pochybností. Původní správce daně dne 21. 12. 2012 stěžovatelce mj. sdělil, že byl žalovaným dožádán o dokončení postupu k odstranění pochybností, dále to, že tento postup je ve fázi dokumentace, která vyústí v sepsání výsledku postupu ve smyslu § 89 odst. 2 daňového řádu, a že v rámci zpracování výsledku přihlédne i k jejímu podání ze dne 23. 10. 2012.

pokračování

Podáním, jež bylo původnímu správci daně doručeno dne 22. 12. 2012, stěžovatelka opět navrhla doplnit dokazování, zejména uvedla, že buduje multifunkční objekt, který pronajme nájemci pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti a nájem bude zatěžován DPH. Tato tvrzení doložila kolaudačním souhlasem ze dne 20. 12. 2012, na základě něhož bude stavba zapsána do katastru nemovitostí, dalšími listinami a navrhla výslech čtyř svědků. Dne 18. 2. 2013 stěžovatelka znovu navrhla doplnit dokazování, a to v tom směru, že multifunkční objekt je nájemcem používán pro ekonomickou činnost. Dne 14. 3. 2013 původní správce daně sdělil žalovanému, že mu postup k odstranění pochybností v této věci jakožto místně příslušnému správci daně vrací k dokončení. Dne 4. 4. 2013 pak žalovaný provedl výslechy stěžovatelkou navržených svědků a při místním šetření byla prohlédnuta multifunkční nemovitost. Dne 25. 4. 2013 žalovaný stěžovatelku seznámil s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Dne 13. 5. 2013 žalovaný konečně vydal platební výměr v souladu se stěžovatelkou podaným přiznáním k DPH ze dne 24. 7. 2012.

[28] Co se týče nyní posuzovaného případu, Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry městského soudu, že délka postupu k odstranění pochybností nebyla nezákonným zásahem. Rovněž odmítá výtky stěžovatelky, že sporný postup nelze považovat za písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem, nebo to, že tento postup měl být dle judikatury rychlejší a jednodušší. O tom svědčí níže uvedená specifika posuzovaného případu.

[29] Původní správce daně výzvou ze dne 16. 8. 2012 stěžovatelku vyzval, aby odstranila některé pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních uvedených v oddílu C. daňového přiznání. Tato výzva byla stěžovatelce úspěšně doručena až 3. 9. 2012, tj. po více než dvou týdnech od jejího vydání. Další dva týdny od doručení této výzvy stěžovatelka nepředložila původnímu správci daně jím vyžadované doklady a písemnosti, učinila tak až 18. 9. 2012. Téhož dne rovněž podala stížnost proti postupu správce daně. Od vydání prvotní výzvy do dne, kdy stěžovatelka předložila podklady pro další pokračování v postupu k odstranění pochybností, uplynul více než jeden měsíc. Stěžovatelka navíc činnost původního správce daně zatížila podáním stížnosti, kterou musel následně vyřizovat (stěžovatelku vyrozuměl o výsledku šetření dne 4. 10. 2012). I vyrozumění o vyřízení stížnosti bylo zástupci stěžovatelky doručeno až 10 dnů od dodání této písemnosti do jeho datové schránky. Stěžovatelka se tedy domáhá deklarování nezákonnosti průtahů v postupu k odstranění pochybností za situace, kdy sama s přebíráním zásilek od správce daně nijak nespěchala a k předložení správcem daně vyžadovaných listin využila předposlední den lhůty k tomu ve výzvě stanovené.

[30] Stěžovatelka navíc podklady potřebné pro odstranění pochybností o výši její daňové povinnosti původnímu správci daně předkládala postupně. Nejprve dne 18. 9. 2012 předložila část dokumentů a původnímu správci daně sdělila, že ostatní dokumenty uvedené ve výzvě k odstranění pochybností doloží do 24. 9. 2012. Tyto nicméně předložila až 26. 9. 2012. Dne 23. 10. 2012 pak učinila návrh na doplnění dokazování a původnímu správci daně předložila důkazní prostředky, jež měly její tvrzení o právu na odpočet DPH prokazovat. V reakci na přípis ze dne 21. 12. 2012, jímž původní správce daně stěžovatelce sdělil, že sporný postup je ve fázi dokumentace, která vyústí v sepsání jeho výsledku, stěžovatelka učinila další návrh na doplnění dokazování. Sama tak usilovala o rozšíření postupu k odstranění pochybností. Totéž učinila přípisem ze dne 18. 2. 2013. Je logické, že i tím, že stěžovatelka na dvakrát původnímu správci daně předkládala vyžadované podklady a v následujících pěti měsících se dalšími třemi důkazními návrhy snažila pochyby správce daně vyvrátit, nebyl správce daně schopen postup k odstranění pochybností ukončit

dříve než za cca 8 měsíců od jeho zahájení. Stěžovatelka tedy sama přispěla k prodloužení doby, v níž byl sporný postup prováděn.

[31] V neposlední řadě k prodloužení posuzovaného postupu přispělo i to, že po podání přiznání k dani stěžovatelka změnila sídlo, což mělo za následek změnu místně příslušného správce daně a následnou interakci původního a nového správce daně.

[32] Nejvyšší správní soud přitom upozorňuje, že ne každá nezákonnost při provádění postupu k odstranění pochybností představuje nezákonný zásah. Jinými slovy, nezákonný postup pracovníků správce daně při ověřování výše daňové povinnosti může být nezákonným zásahem, ovšem pouze za kumulativního splnění podmínek dle § 82 s. ř. s.: žalobce musí být *přímo* (1. podmínka) *zkrácen na svých právech* (2. podmínka) *nezákonným* (3. podmínka) *zásahem, pokynem nebo donucením* („zásahem“ v širším smyslu) *správního orgánu, které nejsou rozhodnutím* (4. podmínka), *a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno* (5. podmínka).

[33] Jak zdejší soud v bodech [29] až [31] vysvětlil, v tomto sporu délku a povahu dialogu mezi správcem daně a stěžovatelkou neovlivnil pouze správce daně, ale také stěžovatelka. Stěžovatelka změnou svého sídla či postupným podáváním návrhů na doplnění dokazování sama přispěla k prodloužení řízení, které žalobou pro nezákonné průtahy napadá. Navzdory určitým časovým prodlevám mezi jednotlivými úkony si správci daně v celkovém průběhu postupu počínali zákonně.

[34] Pro úplnost lze ve shodě s městským soudem podotknout, že „cenou“ za prověření tvrzení stěžovatelky postupem dle § 89 daňového řádu, který stěžovatelčino přiznání k dani potvrdil, je v daném případě nárok na zaplacení úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, věc KORDÁRNA).

IV.

Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost stěžovatelky důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[36] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 20. srpna 2015

Zdeněk Kühn
předseda senátu