



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobkyně: [redacted] s.r.o. (dříve [redacted] s.r.o.), IČO [redacted]

sídlem [redacted]
zastoupena obecným zmocněncem společností SPERO MELIORA Tax s.r.o.,
sídlem [redacted]

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem [redacted]

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2016, č.j. 31244/16/5300-22441-701296,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2016, č.j. 31244/16/5300-22441-701296 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 11.228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně SPERO MELIORA Tax s.r.o.

Odůvodnění

- 1 Žalobkyně se žalobou došlou soudu dne 13. 9. 2016 domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i

správní orgán 1. stupně, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění) ze dne 13. 7. 2016, č.j. 31244/16/5300-22441-701296 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil tato rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 16. 7. 2015:

- a) č.j. 4751130/15/2005-53523-108018, jímž bylo částečně vyhověno odvolání a za zdaňovací období prosinec 2012 bylo rozhodnuto o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 375.561 Kč,
 - b) č.j. 5036272/15/2005-53523-108018, jímž bylo částečně vyhověno odvolání a za zdaňovací období leden 2013 bylo rozhodnuto o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 573.044 Kč,
 - c) č.j. 5041881/15/2005-53523-108018, jímž bylo částečně vyhověno odvolání a za zdaňovací období duben 2013 bylo rozhodnuto o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 2.230.825 Kč,
 - d) č.j. 5044140/15/2005-53523-108018, jímž bylo částečně vyhověno odvolání a za zdaňovací období květen 2013 bylo rozhodnuto o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 477.803 Kč,
 - e) č.j. 5046053/15/2005-53523-108018, jímž bylo částečně vyhověno odvolání a za zdaňovací období červen 2013 bylo rozhodnuto o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 57.651 Kč,
 - f) č.j. 5047210/15/2005-53523-108018, jímž bylo částečně vyhověno odvolání a za zdaňovací období červenec 2013 bylo rozhodnuto o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 211.195 Kč,
 - g) č.j. 5048764/15/2005-53523-108018, jímž bylo částečně vyhověno odvolání a za zdaňovací období září 2013 bylo rozhodnuto o vyměření nadměrného odpočtu ve výši 506.226 Kč,
- (uvedená rozhodnutí dále společně jako „prvostupňová rozhodnutí“).

II. Žalobní body

Žalobkyně uplatnila řadu námitek jak proti postupu správce daně a prvostupňovým rozhodnutím, tak proti postupu žalovaného a napadenému rozhodnutí. Tyto námitky se týkají zejména nesprávného použití postupů k odstranění pochybností, nezákonného hodnocení důkazů a postupu při dokazování, a dále neunesení důkazního břemene.

Námitky ohledně hodnocení skutkového stavu

- 2 Žalobkyně vytýkala napadenému rozhodnutí, že shrnutí skutkového stavu v bodech 3) až 24) je vytržené z kontextu, odkázala na svůj popis skutkového stavu uvedený v odvolání na str. 4 - 15. Uvedla, že zůstává sporné, zda žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích spolupracovala se společností [REDAKCE] a.s. (nyní [REDAKCE] a.s., pro zjednodušení však dále pouze „[REDAKCE] a.s.“ nebo též „dodavatel“), správce daně i žalovaný pašálně vyloučili ze zdanitelných plnění veškerá plnění přijatá žalobkyní od daného dodavatele, jedná se o konkrétní zdanitelná plnění uplatněná v období prosinec 2012 – září 2013, které žalobkyně uvedla v tabulce, jejich předmětem byly opravy čtyř

dieselelektrických lokomotiv pro Ázerbajdžánskou státní železnici a nákupy materiálu nebo náhradních dílů. Tvrdila, že spolupráci s [REDAKCE] a.s. doložila nájemní smlouvou ze dne 1. 8. 2011, kterou předložila správci daně na ústním jednání dne 30. 11. 2014 spolu s dalšími důkazy, faktická činnost obou společností byla správcem daně prověřena při místním šetření dne 15. 10. 2013 v areálu žalobkyně [REDAKCE], kde má společnost [REDAKCE] a.s. některé haly pronajaty a správce daně ověřil, že zde probíhá opravárenská a výrobní činnost. Měla za to, že tyto důkazy jednoznačně prokázaly faktickou činnost žalobkyně a jejího dodavatele, pokud měl správce daně pochybnosti, mohl příslušné osoby vyslechnout.

- 3 Tvrdila, že konkrétní fakturovaná plnění doložila řadou dokladů, tj. záznamními evidencemi k DPH, všemi daňovými doklady přijatými od [REDAKCE] a.s. a souvisejícími daňovými doklady, smlouvou o dílo z 12. 6. 2012, smlouvou o dílo z 18. 7. 2012, povolením Celního úřadu Kolín o propuštění čtyř lokomotiv na území ČR, fotografiemi lokomotiv před zahájením opravy a po opravách, protokoly o předání a převzetí díla z 5. 4. 2013 a 20. 6. 2013, fakturou č. 310400021 na odběratele [REDAKCE] a.s. Rovněž poukázala na výsledky svědků provedené správcem daně, a to jednatelky žalobkyně paní [REDAKCE] dne 13. 1. 2014, kdy správce daně žádné pochybnosti nevznsl, člena představenstva společnosti [REDAKCE] a.s. pana [REDAKCE] dne 26. 5. 2014, kdy svědek jednoznačně potvrdil spolupráci se žalobkyní, požadované záznamní evidence byly předloženy v odvolacím řízení.
- 4 Shrнула, že veškeré důkazní prostředky provedené během daňového řízení potvrdily tvrzení žalobkyně, naopak žádný důkazní prostředek tato tvrzení nevyvrátil ani neprokázal jejich nevěrohodnost.
- 5 Namítala, že na rozdíl od žalovaného své důkazní břemeno unesla a prokázala tvrzené skutečnosti, odkázala na odvolání, kde popsala příslušnou právní úpravu a vady v dokazování. Sdělila, že správce daně některé namítané vady (viz část III. bod 5) odvolání odstranil tím, že doplnil dokazování, žalobkyni s tím neseznámil a upřel jí tím právo vyjádřit se k hodnocení důkazů. Ohledně unesení důkazního břemene odkázala na argumentaci uvedenou v části IV. odvolání. Dále se vyjádřila k jednotlivým bodům napadeného rozhodnutí.
- 6 K bodu 26 uvedla, že existence zdanitelných plnění byla žalobkyní doložena nejen přijatými daňovými doklady, ale též dalšími důkazními prostředky.
- 7 K bodu 27 uvedla, citovaný judikát je na danou situaci naprosto nepřiléhavý, neboť se týká případu, kdy daňové doklady ve skutečnosti nevystavil daňový plátce, který je na nich uveden.
- 8 Pokud jde o bod 28, žalobkyně souhlasila s žalovaným ohledně jeho právního názoru na otázku důkazního břemene, měla za to, že správce daně tíží důkazní břemeno ohledně důvodnosti jeho pochyb, správce daně ani žalovaný však vážné a důvodné pochyby o souladu skutkového stavu se skutečností neprokázali. Uvedla, že dle jejího názoru její tvrzení potvrzují nejen přijaté daňové doklady, ale též další předložené důkazní

prostředky, které ve svém souhrnu tvoří auditní stopu.

- 9 K bodu 29 namítala, že citovaná judikatura je opět naprosto nepřiléhavá, týká se situace, kdy dodavatel popřel plnění uskutečněná dle předložených daňových dokladů, v posuzovaném případě však dodavatel spolupráci se žalobkyní výslovně potvrdil, a to i předseda představenstva dodavatele při svědecké výpovědi. Dále žalobkyně předložila správci daně část záznamních evidencí k DPH, kterou jí poskytl dodavatel. K popření spolupráce ze strany dodavatele tak nedošlo, žalobkyně však nemůže dodavatele nijak donutit ke spolupráci se správcem daně, přesto se snažila dodat správci daně požadované doklady, které obdržela od dodavatele.
- 10 Poukázala na to, že žalovaný v bodech 34 až 45 provedl hodnocení důkazních prostředků, žalobkyně nesouhlasila s hodnocením svědecké výpovědi [REDACTED], měla za to, že tento svědek potvrdil obchodní spolupráci za období prosinec 2012 – duben 2013, této souvislosti nepovažovala za rozhodné, že svědek při výslechu dne 26. 5. 2014 nedokázal ihned reagovat na jeden z tisíců daňových dokladů, které má společnost měsíčně v evidenci, navíc za období, ve kterém ani nebyl ve funkci statutárního orgánu; požadované záznamní evidence byly správci daně předloženy později.
- 11 K bodu 38 uvedla, že si žalovaný protiřečí, na jednu stranu považoval za prokázané, že svědek potvrdil spolupráci se společností [REDACTED] a.s., avšak na druhou stranu z přijatých zdanitelných plnění žalobkyně vyloučil veškerá plnění přijatá od [REDACTED] a.s., jedná se o zjevný logický rozpor při hodnocení důkazních prostředků.
- 12 Z bodu 39 rovněž vyplývá nelogické a účelové hodnocení důkazních prostředků žalovaným, na jednu stranu žalovaný považuje veškeré předložené listinné důkazní prostředky za nevěrohodné, avšak zároveň žalobkyni vytýká, že nepředložila další důkazní prostředky. Namítala, že žalovaný považuje za nevěrohodnou např. podepsanou a orazítkovanou smlouvu mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. Uvedla, že během dvou let trvání postupů k odstranění pochybností předložila stovky stran různých dokumentů, vyvinula maximální úsilí, aby správci dani vyhověla, žalovaný jí však po celou dobu nesdělil žádné konkrétní pochybnosti, a to ani během řady ústních jednání, která ve věci proběhla.
- 13 K bodu 40, kde žalovaný doplnil dokazování o hodnocení místního šetření ze dne 15. 10. 2013, uvedla, že správce daně tento důkazní prostředek zcela zamlčel a nevypořádal se s ním, přitom se dle názoru žalobkyně jedná o důkaz potvrzující spolupráci žalobkyně a jejího dodavatele, porušil tím ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Namítala, že i žalovaný tento důkazní prostředek vyhodnotil velmi stručně, dle názoru žalobkyně však z daného místního šetření vyplývá, že pro spolupráci mezi žalobkyní a společností [REDACTED] a.s. existovaly objektivní podmínky a deklarovaná činnost v areálu probíhala; spolu s dalšími důkazními prostředky to prokazuje tvrzení žalobkyně.
- 14 Měla za to, že hodnocení důkazních prostředků pod bodem 41 je účelové a nepravdivé, neboť žalobkyně na výzvu ze dne 28. 7. 2014 odpověděla dne 30. 10. 2014 v rámci ústního jednání (o němž byl sepsán protokol), kde předložila značné množství dokladů požadovaných správcem daně – mimo jiné protokoly o předání a převzetí opravených

lokomotiv a smlouvu o pronájmu nemovitostí, rovněž byl zodpovězen dotaz správce daně na fakturu č. 21301518 od [REDAKCE] a.s.

- 15 K bodu 42 uvedla, že na základě ust. § 90 odst. 2 daňového řádu učinila návrh na pokračování v dokazování a provedení dalších důkazních prostředků, žalovaný směřuje výrazy provedení a předložení důkazních prostředků, k předložení a provedení navržených důkazních prostředků by došlo v rámci daňové kontroly, kterou správce daně provést. Namítala, že jediným argumentem svědčícím v neprospěch žalobkyně byla nedostatečná součinnost jejího dodavatele.
- 16 K bodu 43 upozornila, že hodnocení důkazních prostředků je opět účelové, správce daně evidence za všechna předmětná období po svědkovi při výsledku dne 26. 5. 2014 nepožadoval, žalobkyně předložila ty záznamní evidence, které obdržela od dodavatele. Nesouhlasila, že je jí tato okolnost přičítána k tíži, když si tyto důkazní prostředky a další součinnost mohl od dodavatele, případně od svědka, zajistit sám správce daně, disponuje k tomu donucovacími prostředky. Pokud bylo smyslem těchto důkazních prostředků prokázání spolupráce mezi žalobkyní a dodavatelem, byla předložením záznamových evidencí tato spolupráce prokázána.

Procesní vady řízení správce daně i žalovaného

- 17 Žalobkyně namítala, že správce daně se v prvostupňovém řízení dopustil celé řady pochybení, a to zejména v průběhu postupů při odstranění pochybností, které nezákonně zahájil, neúměrně dlouho je prováděl, nepostupoval bez zbytečných průtahů, fakticky prováděl daňovou kontrolu, ačkoli ji formálně nezahájil, neumožnil žalobkyni doplnění dokazování. Dále správce daně provedl nezákonné hodnocení důkazů a neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí sice namítaná procesní pochybení správce daně většinou připustil, avšak následně je zbagatelizoval a všechny námitky označil za nedůvodné. Pokud jde o hodnocení důkazů, žalovaný sice v odvolacím řízení dokazování doplnil, ale poté žalobkyni neseznámil s jeho výsledky a neumožnil jí, aby se vyjádřila. Tyto námitky jsou podrobně popsány dále.
- 18 Správci daně vytýkala, že nezákonně zahájil postupy k odstranění pochybností, ohledně podrobného popisu pochybení odkázala na část II. a III. odvolání, žalovaný pak tuto námitku v napadeném rozhodnutí vyhodnotil jako nedůvodnou (viz bod 46), s čímž žalobkyně nesouhlasí. Měla za to, že správce daně jí ve výzvách nesdělil žádné konkrétní pochybnosti, z toho, že žalobkyně na dané výzvy reagovala a předložila požadované doklady, nelze dovozovat, že výzvy obsahovaly konkrétní pochybnosti. Uvedla, že se tomuto postupu bránila, dopisem ze dne 26. 7. 2013 žádala správce daně o uzavření řízení o odstranění pochybností, stejně tak učinila dopisem ze dne 14. 8. 2013, kdy upozornila, že veškeré požadované doklady již předložila a nejsou jí známy pochybnosti, které by neodstranila. Správce daně však ani v reakci na tyto žádosti žalobkyni žádné pochybnosti nesdělil. Výzva správce daně ze dne 28. 7. 2014 byla vydána až celý rok po předložení posledního z důkazních prostředků požadovaných ve výzvách k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2012 až únor 2013, výzva přitom nebyla odůvodněna hodnocením důkazních prostředků předložených žalobkyní, avšak pouze informací, že

dodavatel žalobkyně nereaguje na výzvy k poskytnutí informací. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012 č.j. 8 Afs 38/2011 použitý žalovaným je nesprávný, skutkový stav v posuzované věci je zcela odlišný, správce daně žalobkyni nesdělil podstatu pochybností a neumožnil jí je odstranit, postupy k odstranění pochybností zahájil dne 20. 2. 2013, kdy ještě probíhaly práce dodavatele na opravách lokomotiv, pokud by správce daně konkrétní pochybnosti měl, mohl je odstranit např. při místním šetření, správce daně však žádné konkrétní pochybnosti neměl, ani mít nemohl, jedinou „pochybností“ uvedenou ve výzvě ze dne 28. 7. 2014 je skutečnost, že dodavatel neodpověděl na výzvy správce daně k poskytnutí informací ze dne 9. 12. 2013 a 21. 2. 2014 – z toho vyplývá, že v době vydání výzev k odstranění pochybností 20. 2. 2013 a 21. 11. 2013 žádné konkrétní pochybnosti mít nemohl.

- 19 Ohledně nezákonných průtahů v řízení odkázala na část III. odvolání, namítala, že body 50 až 52 napadeného rozhodnutí obsahují logické rozpory, žalovaný potvrdil, že správce daně začal první úkony konat až v srpnu 2013, dle názoru žalobkyně se tak stalo pod tlakem skutečnosti, že již 6 měsíců zadržoval žalobkyni značné finanční prostředky, aniž by byl schopen sdělit žalobkyni konkrétní pochybnost. V bodě 51 dal žalovaný žalobkyni za pravdu, uznal, že postupy k odstranění pochybností trvaly neúměrně dlouho a bylo při nich předkládáno větší množství dokladů, a dále, že postupy k odstranění pochybností byly nezákonně provedeny místo daňové kontroly, z těchto závěrů však nevyvodil žádné důsledky ohledně nezákonnosti, což je dle žalobkyně nelogické a absurdní.
- 20 Pokud jde o nezákonné požadavky na doložení množství dokladů v rámci postupů k odstranění pochybností, odkázala na část III. bod 3) odvolání, měla za to, že i tuto námitku žalovaný v bodu 51 napadeného rozhodnutí uznal.
- 21 Odkázala na část III. bod 4) odvolání, tvrdila, že správce daně neumožnil doplnění dokazování v rámci daňové kontroly, která by navazovala na ukončené postupy k odstranění pochybností, tento postup způsobil další průtahy v řízení, další náklady vzniklé žalobkyni a byl v rozporu se zásadami zdrženlivosti a přiměřenosti. Poukázala na to, že v podání ze dne 6. 1. 2015 žalobkyně navrhla provedení dalších důkazů, správce daně některé z nich v rámci prvního odvolacího řízení provedl a na jejich základě částečně odvolání vyhověl, správce daně měl jednoznačně pokračovat v dokazování v rámci daňové kontroly, aby mohly být rozhodné skutečnosti zjištěny co nejúplněji. Uvedla, že dle bodu 53 napadeného rozhodnutí žalobkyně pouze přislíbila předložit důkazní prostředky, avšak tyto nepředložila a správce daně postupoval správně, pokud nepokračoval v dokazování a nezahájil daňovou kontrolu. Žalobkyně má za to, že provedení důkazních prostředků řádně navrhla, podle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu nebyla povinna tyto prostředky předložit, stačilo je navrhnout. Trvala na tom, že v návaznosti na postupy k odstranění pochybností měla být provedena daňová kontrola, žalovaný s tím nepřímo souhlasil v bodě 51 napadeného rozhodnutí.
- 22 Namítala zkreslení a zamlčení některých rozhodných skutečností zjištěných v průběhu dokazování a absenci označení a řádného hodnocení důkazů, odkázala na část III. bod 5) odvolání. K bodu 55 napadeného rozhodnutí namítala, že správce daně zamlčel skutečnosti zjištěné při místním šetření v areálu v Nymburce a tento důkaz vůbec nevyhodnotil, zjištěné skutečnosti však prokázaly spolupráci žalobkyně s dodavatelem [REDACTED] a.s. Měla za

to, že místní šetření vedle dalších důkazních prostředků prokázalo tvrzení žalobkyně. K bodu 56 uvedla, že prvostupňové rozhodnutí předcházející napadenému rozhodnutí bylo z důvodu absence hodnocení důkazních prostředků předložených v odvolacím řízení nepřezkoumatelné a žalovaný je měl buď zrušit, nebo dokazování doplnit v odvolacím řízení. K bodu 57 namítala, že k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni nedošlo, neboť správce daně ve výzvě z 28. 7. 2014 neprokázal žádné skutečnosti, které by podstatným a závažným způsobem zpochybnilly věrohodnost důkazních prostředků předložených žalobkyní, v reakci na tuto výzvu navíc žalobkyně dne 30. 10. 2014 předložila množství důkazních prostředků, další navrhla v návrzích na pokračování v dokazování a dále důkazní prostředky předložila v odvolacím řízení, z toho vyplývá, že veškeré požadované doklady správci daně předložila.

II. Vyjádření žalovaného

- 23 Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí. Napadené rozhodnutí považuje za věcně správné a souladné s právními předpisy, řádně odůvodněné včetně vypořádání s jednotlivými v odvolacím řízení žalobcem vznesenými námitkami, a v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkázal.
- 24 Uvedl, že předmětem sporu je posouzení toho, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala, že společnost [REDAKCE] a.s. skutečně provedla opravu lokomotiv v rozsahu uvedeném na fakturách, ze kterých žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně.
- 25 Vyjádřil se k námitce, dle které ve výzvě žalovaného, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybností, nebyly tyto pochybnosti jednoznačně specifikovány. Měl za to, že ačkoliv pochybnosti správce daně uvedené v těchto výzvách nebyly v maximální míře konkrétní, byly v nich uvedeny dostatečné informace k tomu, aby mohla žalobkyně předložit doklady odstraňující pochybnosti správce daně, žalobkyně byla blíže seznámena s těmito pochybnostmi v průběhu postupu k jejich odstranění a měla tedy možnost tyto pochybnosti odstranit, poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které lze tento nedostatek výzvy zhojit.
- 26 Pokud jde o neunesení důkazního břemene a neprokázání pochybností správce daně, uvedl, že ve výzvě k prokázání skutečností č.j. 4741612/14/2005-05501-109595 správce daně své pochybnosti dostatečně odůvodnil a tím splnil svou povinnost. Připustil, že postupy k odstranění pochybností trvaly delší dobu, nicméně tato okolnost sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost tohoto postupu, odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2015, č.j. 2 Afs 32/2015-41, je třeba zabývat se tím, zda správce daně v průběhu daného postupu činil dostatek na sebe navazujících úkonů. Sdělil, že postupy k odstranění pochybností zahajoval postupně v závislosti na daňových přiznáních podávaných žalobkyní, podle toho, zda v daném zdaňovacím období pochybnosti měl či neměl, pochybnosti vyvstaly ohledně většího množství zdanitelných plnění, uvedl stručný výčet jednotlivých činěných kroků. Uvedl, že tyto úkony činil v logické návaznosti a v přiměřených lhůtách, jeho postup nebyl nezákonný z hlediska délky trvání.
- 27 Namítal, že nezahájením daňové kontroly žádná práva žalobkyně nezkrátil, žalobkyně ani

konkrétní práva neuvedla, většina práv daňového subjektu při daňové kontrole je zakotvena napříč daňovým řádem. Uvedl, že daňový subjekt má při daňové kontrole právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, tato jednání jsou realizována jako výsledky svědků z důvodu jejich použitelnosti jako důkazů, v daném případě byly svědecké výpovědi pořizovány v rámci postupu k odstranění pochybností a v souladu s daňovým řádem, žádná související práva žalobkyni nebyla upřena.

- 28 Uvedl, že daňový subjekt má v rámci daňové kontroly rovněž právo předkládat nebo navrhnout důkazní prostředky a vyvracet pochybnosti správce daně, dokazování může dle daňového řádu probíhat pouze v rámci zahájeného řízení, dotčené postupy správce daně v daném případě probíhaly v nalézacím řízení, je evidentní, že proces dokazování je realizován v daňové kontrole, i v rámci postupu k odstranění pochybností.
- 29 Poukázal na to, že jak v průběhu daňové kontroly, tak při postupu k odstranění pochybností má z hlediska dokazování daňový subjekt obdobná práva (např. právo vyjádřit se, vysvětlit, doplnit a prokazovat skutečnosti ohledně daňových povinností daňového subjektu, konečný výsledek postupů je mu vždy oznámen), z toho vyplývá, že postupem správce daně, který v určité fázi nenařídil daňovou kontrolu, nedošlo k omezení práv žalobkyně ani ke zbytečným průtahům, neboť úkony prováděné v režimu odstranění pochybností byly obdobné jako při daňové kontrole.
- 30 Měl za to, že žalobkyně měla v průběhu trvání postupu k odstranění pochybností možnost domáhat se ochrany svých práv, a případně též prostředky ochrany dle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), žádné z těchto prostředků však nevyužila, teprve po ukončení postupů k odstranění pochybností namítala nezákonnost jejich zahájení a trvání, ačkoliv to mohla učinit i dříve.
- 31 Připustil, že správce daně pochybil, pokud odmítl provést další důkazy navržené žalobkyní, tato vada však byla odstraněna v odvolacím řízení, kdy žalovaný tyto důkazy provedl a na jejich základě odvolání částečně vyhověl.
- 32 Nesouhlasil s tím, že by v odvolacím řízení porušil ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, hodnocení místního šetření provedeného dožádaným správcem daně v areálu žalobkyně nebylo doplněním dokazování ve smyslu ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, s jehož výsledkem by bylo potřeba žalobkyni seznámit, správce daně pouze v rozhodnutí o odvolání příslušné skutečnosti více rozepsal a na jejich základě dospěl ke stejnému závěru.
- 33 Tvrdil, že podrobné hodnocení důkazů je uvedeno v napadeném rozhodnutí, na které odkázal. Trval na tom, že ačkoliv pravděpodobně docházelo k určité spolupráci mezi žalobkyní a společností [REDAKCE] a.s., nebylo v průběhu řízení jednoznačně zjištěno, že společnost [REDAKCE] a.s. provedla předmětné práce v rozsahu deklarovaném na předmětných fakturách a nedošlo tedy k odstranění pochybností správce daně.

III. Replika žalobkyně

- 34 V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně popřela, že by žalovaný zahájil postupy k odstranění pochybností z důvodu pochybností o plněních vykázaných ve vztahu ke společnosti [REDACTED] a.s., toto tvrzení nemá oporu ve spise, v napadeném rozhodnutí navíc žalovaný sám uvedl, že výzvy k odstranění pochybností byly nekonkrétní a neurčité. Tvrdila, že v první výzvě k odstranění pochybností správce daně ze dne 20. 3. 2013, která byla velmi nekonkrétní, nebyla o přijatých plněních od společnosti [REDACTED] a.s. ani zmínka, další výzvy k odstranění pochybností byly obdobné. Pouze ve výzvě ze dne 28. 7. 2014 č.j. 4741612/14/2005-05501-109595 žalovaný vyzval žalobkyni k doložení plnění od společnosti [REDACTED] a.s., tato výzva byla vydána více než 17 měsíců po zahájení postupu k odstranění pochybností, není tudíž pravda, že by žalovaný k doložení svých tvrzení vyzýval žalobkyni opakovaně, žalobkyně na tuto jedinou výzvu dostatečně reagovala dne 30. 10. 2014, k dokazování se jinak podrobně vyjádřila v žalobě.
- 35 Poukázala na to, že žalovaný ve výzvách neuvedl, v čem spočívaly a na čem se zakládaly pochybnosti o tom, zda mají přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění souvislost s ekonomickou činností žalobkyně a zda došlo k poskytnutí služeb do jiného členského státu, žalovaný ani neuvedl, jak může žalobkyně tyto pochybnosti odstranit. Tvrdila, že po několik měsíců trvání postupů k odstranění pochybností se předmětné lokomotivy stále nacházely v areálu v Nymburce, v zimě a na jaře 2013 probíhaly jejich opravy, předmětná plnění od společnosti [REDACTED] a.s. tedy aktivně probíhala v době, kdy měl správce daně o těchto plněních pochybnosti. Pokud by správce daně své pochybnosti vysvětlil a postupoval bez průtahů, mohl si lokomotivy a zpochybnované práce přímo sám ověřit.
- 36 Odmítla, že by byla blíže seznámena s podstatou pochybností správce daně, ohledně toho neproběhlo žádné ústní jednání, jedinou výzvou byla výzva ze dne 28. 7. 2014, ve které však žalovaný informoval žalobkyni pouze o tom, že dodavatel [REDACTED] a.s. „nereaguje na výzvy správce daně, z čehož vyplývá, že ze strany dodavatele nebyla potvrzena“. Toto sdělení bylo dle přesvědčení žalobkyně jediným vyjádřením pochybností ze strany správce daně, a to za celou dobu od zahájení postupu k odstranění pochybností dne 20. 2. 2013 do jeho ukončení dne 22. 12. 2014, popřela tedy, že by správce daně své pochybnosti dostatečně identifikoval a odůvodnil, nesplnil svou povinnost dle ust. § 89 odst. 2 daňového řádu. Namítala, že neměla možnost donutit společnost [REDACTED] a.s., aby reagovala na výzvu správce daně, sama žalobkyně pak veškeré požadavky správce daně splnila, předložila všechny požadované doklady a unesla své důkazní břemeno. Připustila, že [REDACTED] a.s. sice na dvě výzvy nereagovala, předseda představenstva však při svém výsledku předmětná plnění potvrdil a v odvolacím řízení byly předloženy též záznamní evidence společnosti [REDACTED] a.s. požadované správcem daně.
- 37 Namítala, že v bodu 51 napadeného rozhodnutí žalovaný uznal, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, že postupy k odstranění pochybností trvaly neúměrně dlouhou, což může být v rozporu s jejich účelem, tyto postupy mají sloužit k rychlému odstranění pochybností a stanovení daně, pro rozsáhlé dokazování slouží institut daňové kontroly. Tento závěr je v přímém rozporu se stanoviskem žalovaného uvedeném v jeho vyjádření zaslaném soudu. Trvala na tom, že v postupu správce daně byly zbytečné průtahy, první úkon tj. mezinárodní dožádání z 15. 8. 2013 učinil až 6 měsíců od zahájení postupu k odstranění pochybností, při výsledku jednatelek žalobkyně v lednu 2014 správce daně nesdělil žádné pochybnosti ohledně plnění od společnosti [REDACTED] a.s., první a jediná

zmínka o těchto pochybnostech byla obsažena ve výzvě ze dne 28. 7. 2014, z toho nevyplývá, že by žalovaný činil úkony v logické návaznosti a v přiměřených lhůtách.

- 38 Nesouhlasila s tím, že by práva daňových subjektů při postupu k odstranění pochybností a při daňové kontrole byla obdobná, odkázala na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 25. 6. 2014 č.j. 1 Aps 20/2013-61, ve kterém soud mimo jiné dovodil, že oba instituty nemohou být svévolně zaměňovány a daňový subjekt má právo na to, aby správce daně využíval postupu k odstranění pochybností pouze k účelům, ke kterým tento institut slouží.
- 39 Poukázala na to, že žalovaný sám připustil, že neprovedl důkazy navržené žalobkyní při ukončení postupu k odstranění pochybností, tím implicitně potvrdil, že měla být poté zahájena daňová kontrola dle ust. § 90 odst. 3 daňového řádu. Namítala, že žalovaný nerozlišuje ani mezi daňovou kontrolou a odvolacím řízením, tento přístup se blíží téměř k anarchii daňového řízení, žalobkyně byla neprovedením důkazů v rámci daňové kontrole zásadně zkrácena na svých právech, v rámci prvního odvolání předložila důkazy, se kterými správce daně vůbec nevypořádal, jednalo se záznamní evidence společnosti [REDAKCE] a.s., které mohly odstranit pochybnosti správce daně, správce daně však pouze konstatoval, že tyto důkazní prostředky nic neprokázaly. Jejich podrobnější hodnocení uvedl žalovaný až v bodě 43 napadeného rozhodnutí, čímž žalobkyni upřel právo na vyjádření dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, zároveň žalovaný výslovně připustil, že tyto důkazy měly být provedeny v rámci daňové kontroly.
- 40 Zopakovala žalobní tvrzení, že předložila veškerá vysvětlení a důkazní prostředky, které správce daně požadoval, jediná pochybnost správce daně spočívala ve skutečnosti, že [REDAKCE] a.s. nereagovala na dvě výzvy k poskytnutí informací, to však nelze považovat za důkaz prokazující nevěrohodnost tvrzení žalobkyně.
- 41 Poukázala na ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, které dle jejího názoru žalovaný porušil, když přehlédl veškeré důkazy svědčící ve prospěch žalobkyně a spokojil se s pouhými pochybnostmi popsány výše. Měla za to, že své důkazní břemeno unesla, správce daně však nikoliv. I kdyby správce daně své důkazní břemeno přenesl zpět na žalobkyni výzvou ze dne 28. 7. 2014, nedbaly správce daně ani žalovaný v dalším řízení na úplné zjištění rozhodných skutečností. Opakovaně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Posouzení věci soudem

- 42 Městský soud na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumávání rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
- 43 Klíčovou otázku projednávané věci městský soud spatřuje v okolnosti, zda žalovaný posoudil správně problematiku naplnění zákonných požadavků na konkrétnost

jednotlivých výzev k odstranění pochybností za výše uvedená zdaňovací období, dále zda byl postup pro odstranění pochybností zahájen a veden v souladu se zákonem. Pokud by tomu tak nebylo, nepřešlo by na žalobkyni důkazní břemeno, a tudíž by i další postup žalovaného v posuzované věci nebyl zákonný.

- 44 K tomu městský soud uvádí následující. Podle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu, má-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 ust. § 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 ust. § 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.
- 45 Účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu vložil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (srov. například rozsudek ze dne 10. 11. 2016, č.j. 10 Afs 187/2016 - 41 či rozsudek ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61). 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 používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z ust. § 89 odst. 1, § 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. Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který může správce daně užít jen tehdy, má-li 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; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
- 46 Daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na konkrétnost pochybností ve snaze zdokonalit předchozí úpravu vytýkácího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle ust. § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs

110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkacímu řízení dle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení (resp. dnes postupu k odstranění pochybností). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytýkacího řízení nejsou dány. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti.

- 47 Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle.
- 48 Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Analýzy mohou být založeny například na sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č.j. 10 Afs 187/2016 – 41).
- 49 Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na citované usnesení rozšířeného senátu upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na výzvu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, č.j. 5 Afs 11/2013-63, ze dne 13. 12. 2013, č.j. 5 Afs 57/2012-35, či ze dne 16. 12. 2015, č.j. 2 Afs 32/2015-41, a další). Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby odstranil tyto pochybnosti. V posuzovaném případě ovšem tyto kvalitativní požadavky naplněny nebyly. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně se v předmětných výzvách omezil na pouhé obecné prohlášení, že má o podaných přiznáních pochybnosti, aniž by ozřejmil, na čem přesně jsou jeho pochybnosti založeny. Z výzev není seznatelné, zda má správce daně pochybnosti „o správnosti“ nebo „o průkaznosti“ nebo „o úplnosti“ nebo „o pravdivosti“ (nebo se jedná o více z těchto variant), a v čem tyto pochybnosti spočívají. Správce daně ve všech výzvách vyjmenoval paušálně všechny čtyři tyto zákonem předpokládané možnosti a vzhledem k tomu, že je nijak neindividualizoval a samostatně je neodůvodnil, není zřejmé, zda se ve skutečnosti nezabýval pouze jednou či některými z nich. Ve výzvách tak zcela absentuje jednak formulace konkrétních vzniklých pochybností, a jednak též odůvodnění, proč pochybnosti vznikly. Stejně tak informace k tomu, aby žalobkyně mohla předložit doklady odstraňující pochybnosti správce daně, jsou dle přesvědčení městského soudu formulovány obecně a

paušálně, neboť ve výzvách byla žalobkyně vyzvána k doložení důkazních prostředků prokazujících, zda zdanitelné plnění sloužilo k ekonomické činnosti (prosinec 2012, leden 2013, duben 2013, květen 2013, červen 2013, červenec 2013, září 2013), zda došlo k poskytnutí služeb do jiného členského státu (prosinec 2012, leden 2013, duben 2013, červen 2013, září 2013), zda skutečně došlo k pořízení zboží z jiného členského státu (prosinec 2012), či zda zdanitelné plnění skutečně vzniklo z ekonomické činnosti žalobkyně (prosinec 2012, leden 2013, duben 2013, květen 2013, červen 2013, červenec 2013, září 2013) - viz výzvy správce daně ze dne 20. 2. 2013, 22. 3. 2013, 24. 6. 2013, 19. 7. 2013, 15. 8. 2013, 23. 9. 2013 a 21. 11. 2013, které jsou součástí spisového materiálu předloženého žalovaným a jejichž obsah je účastníkům řízení znám a nerozporují jej, proto městský soud na tyto listiny pouze odkazuje a necituje z nich. Stejně tak demonstrativní výčet důkazů, které měla žalobkyně dle posuzovaných výzev doložit pro jednotlivá zdaňovací období (tj. evidenci podle § 100 zákona o DPH, originály všech písemností, které se vztahují k dotčeným dokladům, zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích a zajišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií; doklady týkající se jednotlivých příjmů dotčeného zboží na sklad a jeho jednotlivých výdeřů či další účetní doklady (včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění), deník, hlavní knihu a knihu analytické evidence podle § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, respektive skladové evidence), je podle názoru městského soudu v jednotlivých výzvách zformulován natolik široce, že se z něj žalobkyně nedozvěděla nic o tom, odkud pochybnosti správce daně pocházejí, jaké jsou podstaty, co na daňovém přiznání, resp. na skutečnostech přiznaných žalobkyní ohledně její daňové povinnosti je pochybné a jakým vhodným způsobem by tedy mohla tyto pochybnosti rozptýlit.

50 Městský soud při přezkumu daňového řízení a napadeného rozhodnutí zjišťoval, zda nebyl uvedený nedostatek zhojen v průběhu následně probíhajícího řízení. Nedospěl však k přesvědčivému zjištění, že by tomu tak bylo. Z obsahu správního spisu městský soud zjistil, že žalobkyni byly sděleny pochybnosti při ústním jednání dne 18. 4. 2014 (viz protokol o ústním jednání založený ve správním spisu), kdy jí bylo oznámeno, že pochybnosti pramení ze skutečnosti, že k 1. 1. 2012 došlo k rozdělení právního předchůdce žalobkyně na dvě obchodní společnosti, přičemž žalobkyně ve svém účetnictví po 1. 1. 2012 neeviduje hmotný ani nehmotný majetek, po rozdělení nebyli na žalobkyni převedeni žádní zaměstnanci, proto má správce daně pochybnosti o některých ekonomických aktivitách žalobkyně. Z výzvy k prokázání skutečností ze dne 28. 7. 2014 (viz výzva k prokázání skutečností založená ve správním spisu) pak městský soud zjistil, že správce daně má rovněž pochybnosti o plněních vykázaných ve vztahu ke společnosti [REDAKCE] a.s. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz str. 11 napadeného rozhodnutí) městský soud zjistil, že pochybnosti byly dle žalovaného navázány na okolnosti způsobu úhrady faktur, kdy mělo jít vždy o formu zápočtu, který navíc nebylo možné spolehlivě dovodit z předložených smluvních dokumentů. Tyto tři skutečnosti formulované v průběhu daňového řízení si sice samy o sobě navzájem neodporují, na druhou stranu však nejsou způsobilé přesvědčit soud o existenci konkrétní a jednoznačné pochybnosti při zahájení postupu k odstranění pochybností pro jednotlivá zdanitelná období.

51 Městský soud v Praze si je vědom, že vytýkaný nedostatek je oslaben tím, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nenamítala, že by jí nebylo zřejmé, co a z jakého důvodu po ní

správce daně požaduje, obsah výzev k odstranění pochybností žádným způsobem nenapadala a reagovala na ně. Přesto však postup žalovaného k odstranění pochybností považuje za rozporný s jeho cílem, kdy postup má „*sloužit k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, a nemá sloužit k obsáhlému a časově a personálně náročnému dokazování*“ (srov.: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č.j. 9 Afs 332/2017-39).

- 52 Městský soud v Praze tedy uzavírá, že tím, že žalovaný řádně neseznámil žalobkyni se všemi pochybnostmi, nepodařilo se mu náležitě zpochybnit základní východisko pro posouzení nároku na odpočet DPH. Na žalobkyni tedy nepřeslo důkazní břemeno a závěr o tom, že žalobkyně byla povinna prokázat, že mezi skutečností a zpochybněnými údaji na daňových dokladech panuje soulad, a že žalobkyně toto důkazní břemeno neunesla, byl ze strany daňových orgánů učiněn předčasně.
- 53 Vzhledem k charakteru vady řízení považuje městský soud za nadbytečné zabývat se hmotněprávními žalobními námitkami, neboť se týkají daňového řízení, které je za daného skutkového a právního stavu věci nutno zopakovat.
- 54 K námitce, že bylo namístě zahájit daňovou kontrolu, k níž žalovaný fakticky přistoupil, ačkoli ji formálně nezahájil, se proto městský soud vyjádří pouze obecně. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č.j. 1 Aps 20/2013-61 a tam citované odkazy; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52) postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu nelze zaměňovat. Je třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů. 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. Problematika daňové kontroly je upravena v ust. § 85 a násl. daňového řádu. Daňová kontrola umožňuje značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, a v praxi je zpravidla namístě s ohledem na princip zdrženlivosti a přiměřenosti nejprve zahájit postup k odstranění pochybností, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole je zpravidla vhodné jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval. Městský soud v nyní posuzovaném případě nespatřuje problém v samotném rozsahu zjišťování okolností žalovaným v rámci postupu k odstranění pochybností. Městský soud na jednu stranu souhlasí s názorem žalobkyně, že postup na odstranění pochybností slouží k odstranění pochybností a nikoliv k jejich nalézání. Pokud však pochybností bylo, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění její ekonomické činnosti, tak soud nepovažuje za chybné, že se správní orgán v rámci postupu k odstranění pochybností zaměří na kontrolu rozsahu majetku a personálního substrátu daňového subjektu a na kontrolu obchodních styků daňového subjektu s jeho dodavateli a odběrateli. Podle názoru městského soudu při takovém rozsahu zjišťování obecně nelze předpokládat, že bude třeba obsáhlé a časově i personálně náročné dokazování, které by bylo nepřípustné provádět v rámci postupu k odstranění pochybností.

- 55 Hodí se doplnit, že správní orgány po zahájení řízení k odstranění pochybností nemohou odhlížet od jeho účelu, kterým je bezesporu rychlé odstranění pochybností. Městský soud v Praze zdůrazňuje, že ač zákon ani judikatura správních soudů nevymezily hranice (ne)nepřiměřené délky postupu k odstranění pochybností, je třeba postupovat bez průtahů, při důsledném dodržování na sebe těsně navazujících kroků ve stmelené časové souvislosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52). Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č.j. 2 Afs 174/2014-31). Pro úplnost je však třeba dodat, že se městský soud nezabýval detailně sporem účastníků řízení o tom, zda v dané věci k takovým nepřiměřeným průtahům docházelo, a byl tedy důvod zahájit daňovou kontrolu, neboť dospěl k závěru, že při dokazování žalovaný vycházel z nesprávného závěru o přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Městský soud tedy nečinil žádné konkrétní závěry a vyjádřil se pouze obecně.
- 56 Rovněž k námitkám směřujícím do průběhu dokazování poté, co na žalobkyni bylo dle právního názoru žalovaného přeneseno důkazní břemeno, se lze (s ohledem na nesprávnost tohoto právního názoru žalovaného) vyjádřit pouze obecně. Městský soud konstatuje, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (ust. § 8 odst. 1 daňového řádu). Je zcela v pravomoci správních orgánů posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Nejsou například povinny vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť mají právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. To vše pochopitelně pouze za situace, že takovou svoji úvahu uvedou. Rovněž tak jsou povinny uvést, proč navržený důkaz provést nehodlají. Pokud se však správní orgán podrobně v rozhodnutí zabývá všemi v řízení provedenými důkazy, vyhodnotí jejich dopad do výsledku řízení, uvede, proč navržený důkaz nepovažuje za rozhodný či potřebný, a tuto úvahu rovněž v odůvodnění rozhodnutí zdůvodní, je takový postup v souladu s touto zásadou.

V. Závěr a náklady řízení

- 57 Z důvodů shora uvedených městský soud postupoval podle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. a žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a podle ust. § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude na žalovaném, aby znovu rozhodl o odvolání žalobkyně proti rozhodnutím správce daně specifikovaným v bodu 1 odůvodnění tohoto rozsudku, při zohlednění právního názoru, který soud vyslovil v tomto rozsudku, a kterým je žalovaný v dalším řízení vázán (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).
- 58 O nákladech řízení soud rozhodl dle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení měla plný úspěch žalobkyně, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení 11.228 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z nákladů na zastoupení advokátem, které představují dva úkony právní služby (převzetí a

příprava zastoupení, žaloba) po 3.100 Kč za úkon dle ust. 11 odst. 1 písm. a) a d) na základě ust. § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s ust. § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů. Dále k nákladům za zastoupení patří i dva režijní paušály po 300 Kč (ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení za zastoupení ve smyslu ust. § 57 odst. 2 s.ř.s. o 21 %.

- 59 Soud nepřiznal náhradu nákladů řízení za repliku žalobkyně k vyjádření žalovaného, protože v tomto podání žalobkyně prakticky jen zopakovala argumenty uvedené v žalobě, a nejednalo se tak o vynaložení prostředků k důvodnému uplatňování jejího práva.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem [REDACTED]. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 11. září 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu