



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Marcely Rouskové a JUDr. Hany Pipkové v právní věci žalobce: **HALIBURTON s.r.o.**, se sídlem Praha 5, Tulešická 458/4, IČ: 272 37 541, zast. společností BD Consult, s.r.o., se sídlem Praha 3, Jeseniova 1196/52, IČ: 256 15 955, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.3.2013, č.j.: 10035/13/5000-14305-708158

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29.3.2013, č.j.: 10035/13/5000-14305-708158 s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 17.399,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce společnosti BD Consult s.r.o.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný ve výroku vyslovil, že: „Napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 č.j. 474542/12/009513107875 ze dne 20.8.2012 se mění v části týkající se bankovního spojení takto:

Vyměřená daň ve výši 11.325,- Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 139 odst. 3 DŘ do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí na účet správce daně číslo: 705-77628031/0710

IBAN: CZ74 0710 0007 0500 7762 8031

BIC: CNBACZPP

konstantní symbol: 1148-převodní příkaz, 1149 – poštovní poukázka

variabilní symbol: 27237541

V ostatním zůstává výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.“

V odůvodnění žalovaný shrnul skutkový stav, konstatoval odvolací důvody, které podřadil pod pět bodů a v neposlední řadě se vyjádřil k žalobcem uplatněným odvolacím námitkám, které shledal nedůvodnými. V závěru uvedl, že přesto, že neshledal uplatněné námitky žalobce důvodnými, v důsledku změny organizační struktury správních orgánů rozhodl tak, že změnil v napadeném rozhodnutí pouze číslo účtu poskytovatele platebních služeb. V ostatním zůstalo rozhodnutí beze změny.

Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný posoudil věc nesprávně po právní stránce a nedostatečně zjistil skutkový stav věci.

Mimo jiné uvedl, že podstatou zamítnutí odvolání bylo nepřiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty vykázaného v daňovém přiznání za srpen 2010 ve výši 4 668 635,- Kč. Předmětem sporu s finančními orgány bylo uskutečnění prodeje autorských práv k licenčnímu serveru GOLD DISK e-learningového výukového programu P. E., včetně univerzálních práv k jedné generální licenci výrobce, včetně české a slovenské lokalizace produktu a autorských práv k těmto překladům, technické dokumentace, manuálů, grafických návrhů propagačních materiálů, autorských práv k neomezenému užití a rozmnožování těchto materiálů, grafiky a engine k webovým stránkám webového obchodu a zdrojového kódu kompilátoru. Zboží bylo podle žalobce způsobilé k dalšímu prodeji jako celek nebo k prodeji po jednotlivých licencích. Autorská práva a licenční podmínky umožňovaly úplný nebo částečný převod práv jiným subjektům i export do jiné země EU. Prodávajícím byla společnost PWD, s.r.o., Tvrdonice 666, která tento produkt získala od americké společnosti Premier Assset LLC, Wyoming, USA. Cena produktu mezi žalobcem a společností PWD, s.r.o. byla sjednána na 28 080 000 Kč. Předmětný produkt byl pak dále prodán společnosti MIJA TRANS s.r.o., Galanta, Slovenská republika.

Podle žalobce z proběhlého řízení není sporu o tom, že žalobce nákup i prodej řádně evidoval ve svém účetnictví s odpovídajícím odrazem i v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. Finanční orgány podle žalobce nepochybují existenci tohoto produktu, uznávají i jeho prodej žalobcem slovenské společnosti MIJA TRANS s.r.o. Žalobce uvedl, že předmětem sporu je pouze pořízení produktu od společnosti PWD, s.r.o. a oprávněnost uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vyplývajícího z této transakce. Základním problémem, který obrací finanční orgány proti žalobci, je pak skutečnost, že společnost PWD, s.r.o. prodej uvedeného produktu údajně nevykázala ve svém daňovém přiznání a zmiňují i údajnou nekontaktnost firmy PWD, s.r.o., resp. jejich představitelů. Žalobce upozornil na skutečnost, že jednatel firmy PWD, s.r.o. pan B. vypovídal ve prospěch žalobce.

Žalobce v žalobě namítal především nezákonnost výzvy k odstranění pochybností ze dne 7.10.2010, opakované vydávání výzev, provedení dvou daňových kontrol,

nesprávné hodnocení důkazů, namítal rovněž, porušení pokynu D-144 a zavedené správní praxe, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a položil otázku, zda nebyla naplněna kritéria pro použití pomůcek.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasil s právním názorem žalobce uvedeným v žalobě. Především odkázal na obsah spisového materiálu, ze kterého je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu se zákonem a dále také na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které obsahuje popis průběhu daňového řízení. Z předmětného rozhodnutí je podle žalovaného zřejmé, z jakého důvodu a na základě jakých skutečností bylo v řízení rozhodováno. Žalovaný se ve svém žalobou napadeném rozhodnutí již jednou dostatečně vypořádal s námitkami, které žalobce opět zmiňuje v žalobě. Podle žalovaného důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d.ř.“) leží v první řadě na daňovém subjektu. Správce daně prokazuje skutečnosti vyjmenované v § 92 odst. 5 d.ř. Žalovaný trval na názoru, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem a měl za to, že je zcela nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí. Žalobcem vznesené námitky nejsou podle žalovaného důvodné, a proto navrhl žalobu zamítnout.

Při jednání konaném dne 19.10.2017 setrvali účastníci na svých právních názorech a procesních stanoviscích.

Ve správním spise se pro danou věc nacházejí tyto podstatné dokumenty a rozhodnutí:

Přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010, doručené Finančnímu úřadu pro Prahu 9 dne 27.9.2010; výzva k odstranění pochybností Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 7.10.2010, č.j. 290890/10/009513107875; protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 5.11.2010, č.j. 315507/10/009934106792; dvě faktury společnosti PWD, s.r.o. ze dne 3.8.2010 označené č. 16/10, faktura společnosti PWD, s.r.o. ze dne 24.8.2010 označená č. 17/10, faktura společnosti PWD, s.r.o. ze dne 31.8.2010 označená č. 18/10; kupní smlouva uzavřená mezi společnostmi PWD, s.r.o. a HALIBURTON s.r.o. datovaná dnem 3.8.2010 a kupní smlouva uzavřená mezi společnostmi HALIBURTON s.r.o. a MIJA TRANS s.r.o. datovaná dnem 20.8.2010; faktura společnosti HALIBURTON s.r.o. ze dne 10.9.2010 označená č. 2010.037; výzva k prokázání rozhodných skutečností pro daňové řízení ze dne 1.12.2010, č.j. 334990/10/009934106792; vyjádření žalobce ze dne 20.12.2010 včetně příjmových pokladních dokladů společnosti PWD, s.r.o. ze dne 3. 8. 2010, ze dne 6.8.2010 a ze dne 9.8.2010, smlouvy o postoupení závazku uzavřené mezi společnostmi PWD, s.r.o. a HALIBURTON s.r.o. datované dnem 3.8.2010 a výpisu z bankovního účtu žalobce za období srpen 2010; výzva k prokázání skutečností Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 20.1.2011, č.j. 1061/11/009934106792; protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 7.2.2011, č.j. 41619/11/009934106792; smlouva o půjčce uzavřená mezi společnostmi Beaver Administration & Consulting, LLC a společností HALIBURTON s.r.o. dne 6.8.2010; smlouva o úschově datovaná dnem 3.8.2010 uzavřená mezi společnostmi HALIBURTON s.r.o., PWD, s.r.o. a Advokátní kanceláří Němec, Bláha & Navrátilová, s.r.o.; dopis Advokátní kanceláře Němec, Bláha & Navrátilová, s.r.o. ze dne 15.3.2011 a pokyn společnosti HALIBURTON s.r.o. k vyplacení částky úschovy; protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 22.3.2011, č.j.

113291/11/009934106792; vyjádření žalobce doručené Finančnímu úřadu pro Prahu 9 dne 5.4.2011 včetně dohody o úhradě kupní ceny a dohodě o úhrady pohledávky, uzavřenými mezi společnostmi PWD, s.r.o. a HALIBURTON s.r.o. a datovanými dnem 1.4.2011, výpisů z bankovního účtu společnosti Advokátní kancelář Němec, Bláha & Navrátilová, s.r.o. za dny 31.8.2010 a 9.9.2010 a faktura Advokátní kanceláře Němec, Bláha & Navrátilová, s.r.o. ze dne 15.9.2010, č. 1001283; prohlášení společnosti PWD, s.r.o. ze dne 1.4.2011 a plná moc vystavená M. B., jednatelem společnosti PWD, s.r.o. pro zmocněnkyni P. L. ke všem právním úkonům na finančních úřadech v ČR, doručená Finančnímu úřadu pro Prahu 9 dne 11.4.2011; výzva k prokázání skutečností Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 13.4.2011, č.j. 213758/11/009934106792; vyjádření žalobce ze dne 27.4.2011 včetně kopie smlouvy o postoupení pohledávek uzavřené mezi společnostmi HALIBURTON s.r.o. a Beaver Administration & Consulting, LLC dne 20.12.2010 včetně dokladu o pohybech na účtu žalobce ze dne 20.7.2010, 13.8.2010 a 12.10.2010; sdělení České spořitelny, a.s. ze dne 13.5.2011 včetně kopie šeku na částku 21.000.000 Kč ve prospěch M. B.; protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 12.9.2011, č.j. 446579/11/009934106792 (svědecká výpověď M. B.); úřední záznam Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 31.1.2012, č.j. 16665/12/009934106792, o výsledku postupu k odstranění pochybností; návrh žalobce na pokračování v dokazování ze dne 17.2.2012; protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 14.3.2012, č.j. 126495/12/009934106792 (zahájení daňové kontroly); vyjádření společnosti Premier Asset LLC ze dne 29.2.2012 včetně smlouvy o dodávce produktů uzavřené dne 30.3.2010 mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o., faktury společnosti Premier Asset LLC ze dne 1.7.2010, č. 9700254, úředně přeložené do českého jazyka; návrh zprávy o daňové kontrole (seznamění s výsledkem kontrolního zjištění) Finančního úřadu pro Prahu 9 č.j. 315504/12/009934106792, doručený žalobci dne 2.5.2012; vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 17.6.2012; zpráva o daňové kontrole Finančního úřadu pro Prahu 9 č.j. 358630/12/009934106792; protokol o ústním jednání Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 15.8.2012, č.j. 358641/12/009934106792 (projednání zprávy o daňové kontrole); platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 20.8.2012, č.j. 474542/12/009513107875; odvolání žalobce ze dne 17.9.2012 proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 č.j. 474542/12/009513107875; žalobou napadené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29.3.2013, č.j. 10035/13/5000-14305-708158.

Ve správním spise se rovněž nachází odpověď Finančního úřadu v Břeclavi ze dne 25.2.2011, č.j. 21371/11/298932702484, na dožádání Finančního úřadu pro Prahu 9; odpověď Finančního úřadu v Břeclavi ze dne 6.5.2011, č.j. 78744/11/298932702484, na dožádání Finančního úřadu pro Prahu 9; odpověď Finančního úřadu v Břeclavi ze dne 19.10.2011, č.j. 163007/11/298932702484, na dožádání Finančního úřadu pro Prahu 9; odpověď Finančního úřadu v Břeclavi ze dne 10.5.2012, č.j. 100899/12/298932702484, na dožádání Finančního úřadu pro Prahu 9.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Městský soud v Praze shledal důvodnou zejména námitku žalobce vůči nesprávnému hodnocení důkazů, resp. vůči tomu, že orgány finanční správy nereflektovaly skutečnost přechodu důkazního břemene z žalobce jakožto daňového subjektu na správce daně a v podstatě rozhodly, aniž by byl ve věci náležitě zjištěn skutkový stav.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že nezpochybňuje vyplacení částky panu B., jednateli společnosti PWD, s.r.o., nýbrž zpochybňuje to, že došlo k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Přitom v průběhu celého vytýkácího řízení (postupu k odstranění pochybností) i následné daňové kontroly správce daně prováděl dokazování zejména ve vztahu k tomu, jakým způsobem žalobce zaplatil společnosti PWD, s.r.o. kupní cenu. To vyplývá kupříkladu z výzvy správce daně k prokázání skutečností ze dne 20.1.2011, z protokolů o ústním jednání správce daně ze dne 7.2.2011, ze dne 22.3.2011, z výzvy správce daně k prokázání skutečností ze dne 13.4.2011 či z protokolu o ústním jednání (výslehu svědka pana B.) ze dne 12.9.2011.

Žalobce předložil kupní smlouvu mezi společnostmi PWD, s.r.o. a žalobcem, v níž bylo uvedeno, že ke dni podpisu smlouvy prodávající předmět smlouvy předává a kupující jej přebírá, dále faktury a smlouvu o úschově kupní ceny s advokátní kanceláří. Tomu, že plnění proběhlo, nasvědčují i vyjádření jak žalobce, tak i tehdejšího jednatele společnosti PWD, s.r.o., pana B. Z výpisů z účtu a dokumentů zaslaných Advokátní kanceláří Němec, Bláha & Navrátilová, s.r.o. pak vyplývá, že žalobce zaplatil kupní cenu nejprve této advokátní kanceláři do úschovy a na základě pokynu žalobce došlo k zaplacení kupní ceny společnosti PWD, s.r.o.

Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou poukazuje žalovaný a správce daně, existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky NSS ze dne 31.12.2008, čj. 8 Afs 54/2008-68, a ze dne 28.2.2006, čj. 7 Afs 132/2004-99). Jak je pak uvedeno kupříkladu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.3.2016, čj. 6 Afs 271/2015-50, pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., leží na daňovém subjektu důkazní břemeno, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

Soud v předmětné věci má za to, že ze strany správce daně ani žalovaného nedošlo k dostatečně důvodnému zpochybnění žalobcem předložených dokladů a provedených důkazů, aby mohlo dojít k unesení důkazního břemene správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. Správce daně a žalovaný primárně zaměřili svoje dokazování a následně vyjadřované pochybnosti na okolnosti finančních toků mezi žalobcem a společností PWD, s.r.o. (jakož i mezi žalobcem jako prodávajícím a společností MIJA TRANS s.r.o. jako kupujícím), načež dospěli k závěru, že tyto finanční toky jsou prokázány, a následně na pochybnosti o tom, zda proběhlo plnění mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. Pokud se správce daně odvolával na to, že si pan B. při výslehu nepamatoval, kdy a kde byla uzavřena smlouva s žalobcem, z jakého důvodu byly společností PWD, s.r.o. vystaveny dvě faktury pod č. 16/10, takové skutečnosti samy o sobě nestačí ke znevěrohodnění tohoto svědka, zvláště když v době provádění výslehu uplynul od uzavření kupní smlouvy společností PWD, s.r.o. s žalobcem více než rok. Pan B. dle svého tvrzení s jednatelem žalobce jednal opakovaně na více různých místech, proto není

nepravděpodobné, že si nevybavil, kde a kdy došlo k uzavření smlouvy s žalobcem. Co se týče neznalosti pana B. o podrobnostech fakturace, tuto skutečnost lze vysvětlit tím, že společnost PWD, s.r.o. využívala služeb externí účetní (paní P. L.) – tato skutečnost byla známa i správci daně. Správce daně na s. 4 zprávy o daňové kontrole uvedl, že ve výpovědi svědka pana B. jsou značné nesrovnalosti a některá jeho tvrzení nejsou pravdivá, soud k tomu však dodává, že tento závěr není podložen žádným odůvodněním.

Správce daně a žalovaný kladli k tíži žalobce, že společnost PWD, s.r.o. byla nekontaktní. Soud uvádí, že správce daně měl dle správního spisu ve své dispozici ode dne 11.4.2011 plnou moc od společnosti PWD, s.r.o. pro paní P. L., a to ke všem právním úkonům před finančními úřady v České republice. Správci daně ani žalovanému v případě dalších pochyb nic nebránilo předvolat paní P. L. k jednání, popř. provést novou svědeckou výpověď pana B. Finanční úřad v Břeclavi ve své odpovědi na dožádání ze dne 6.5.2011 uvedl: „K dnešnímu dni nebyla za společnost PWD, s.r.o. doručena správci daně žádná plná moc, a to ani plná moc ze dne 1.4.2011 na paní P. L., která byla přiložena k Vaší odpovědi na dožádání.“ Finanční úřad v Břeclavi pak v odpovědi na dožádání ze dne 19.10.2011 mimo jiné informoval správce daně, že objekt na adrese sídla společnosti PWD, s.r.o. byl zcela nepřístupný, a dále o tom, že jej kontaktovala paní L. s tím, že bude zastupovat společnost PWD, s.r.o., přičemž na ústní požadavek správce daně (Finančního úřadu v Břeclavi) k předložení plné moci a veškerých dokladů vztahujících se ke zdaňovacímu období srpen 2010 již nikdo nereagoval a plnou moc ani požadované doklady nebyly předloženy. Soud k tomu podotýká, že vzhledem k tomu, že plná moc společnosti PWD, s.r.o. pro paní P. L. byla Finančnímu úřadu v Břeclavi zjevně doručena spolu s přípisem finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 13.4.2011, měl Finanční úřad v Břeclavi předvolat k jednání paní L. jako zmocněnkyni společnosti PWD, s.r.o., neboť plná moc byla účinná i vůči němu dle § 27 odst. 3 d.ř. O tom jej měl správce daně (Finanční úřad pro Prahu 9) poučit a vyzvat jej, aby předvolal k ústnímu jednání paní P. L., příp. tak měl učinit sám. Správce daně pochybil, jestliže se vůbec nepokusil předvolat k jednání či jiným způsobem požádat o vyjádření zmocněnkyni společnosti PWD, s.r.o. (ať už sám nebo prostřednictvím dožádaného správce daně), jejíž plnou moc měl ve své dispozici již ode dne 11.4.2011, a následně vycházel z tvrzení Finančního úřadu v Břeclavi o nekontaktnosti společnosti PWD, s.r.o., přičemž tyto své úvahy promítl i do zprávy o daňové kontrole, načež je žalovaný v napadeném rozhodnutí převzal. Správce daně ani žalovaný nemohli při svém rozhodování vycházet z toho, že společnost PWD, s.r.o. je nekontaktní, když se nikdo z nich (ani dožádaný správce daně) ani nepokusil kontaktovat zmocněnkyni společnosti PWD, s.r.o. paní P. L.

Správce daně ani žalovaný nevznесли dostatečně důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění mezi společnostmi PWD, s.r.o. a žalobcem. Vytýkal-li správce daně a žalovaný žalobci, že nepředložil předávací protokoly, objednávky, potvrzení o převodu autorských práv nebo licencí apod., soud podotýká, že žalobce předložil kupní smlouvu mezi společnostmi PWD, s.r.o. a žalobcem, v níž bylo výslovně stanoveno, že ke dni podpisu kupní smlouvy prodávající předmět smlouvy předal a kupující jej převzal – na tuto skutečnost žalobce upozornil správce daně již dne 20.12.2010; lze tak souhlasit s žalobcem, že tato smlouva představovala zároveň i předávací protokol. Jednatel žalobce pak srozumitelně při ústním jednání dne 22.3.2011 vysvětlil, že autorská práva byla předána na základě kupní smlouvy čipem USB. Svědek B. pak při svém výslechu dne 12.9.2011 uvedl, že k předání autorských práv došlo „elektronickým kódovaným klíčem“, přičemž správce daně se svědka již nijak dále nedotazoval, jakým způsobem byl tento předán žalobci.

Žalovaný na s. 15 napadeného rozhodnutí spatřuje rozpory v tom, že předmětem smlouvy byl převod autorských práv, která jsou nehmotné povahy, jak tvrdí žalobce, avšak žalobci byly předány bedny s DVD, jak připustil jednatel žalobce na ústním jednání před správcem daně dne 22.3.2011. Soud k tomu uvádí, že z kupní smlouvy a vyjádření jednatele žalobce i pana B. je zřejmé, že předmětem smlouvy byl skutečně převod autorských a licenčních práv, jež jsou nehmotné povahy; při ústním jednání před správcem daně dne 22.3.2011 pan Š. uvedl, že na DVD byly demoverze programu, databáze a šablony webových stránek; z toho je dle soudu zřejmé, že autorská práva nebyla žalobci převedena prostřednictvím DVD, na nichž byly pouze doprovodné programy (demoverze) a soubory; proto soud neshledává ve vyjádřeních žalobce rozpor. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukazoval kupříkladu na nesrovnalosti v některých finančních transakcích (např. ve smlouvách mezi žalobcem a společností Beaver Administration & Consultiong, LLC o půjčce a o postoupení pohledávek), načež žalovaný ovšem dospěl k závěru, že vyplacení kupní ceny panu B. považuje za prokázané. Poukazované nesrovnalosti však nijak nezpochybňují uskutečnění zdanitelného plnění mezi společností PWD, s.r.o. jako prodávajícím a žalobcem jako kupujícím. Rovněž skutečnost, že jednání nikdy neprobíhala v sídle společnosti PWD, s.r.o., jak zdůraznil správce daně, nýbrž některá probíhala v restauracích, jak připustil i žalobce, nezavdává dostatečně důvodné podezření, že by se ze strany žalobce a společnosti PWD, s.r.o. mělo dojít k účelové transakci za účelem získání nadměrného odpočtu. Obchodní jednání probíhající v restauračních zařízeních a nikoliv v sídle jedné ze zúčastněných společností soud nepovažuje za nic neobvyklého.

Dále správce daně a žalovaný zpochybňovali, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. V rámci daňové kontroly bylo správci daně předloženo vyjádření společnosti Premier Asset LLC, kde je uskutečnění tohoto plnění výslovně potvrzeno, a dále smlouva mezi společnostmi Premier Asset LLC a faktura společnosti Premier Asset LLC vystavená pro společnost PWD, s.r.o. (tyto dokumenty byly předloženy s úředním překladem z anglického do českého jazyka).

V dané věci tedy bylo po žalobci požadováno, aby doložil okolnosti, za jakých došlo na jeho straně k přijetí zdanitelného plnění od společnosti PWD, s.r.o., plnění spočívajícího v přijetí nehmotných autorských a licenčních práv (dále také „software“), vztahujícího se k jazykovému kurzu a stalo se tak za okolností, kdy žalobce toto zboží již neměl, protože je prodal dalšímu odběrateli, společnosti MIJA TRANS s.r.o., se sídlem Galanta ve Slovenské republice. Za tohoto stavu věci žalobce nemohl mít k dispozici jiné doklady o existenci toho zboží a o okolnostech, za jakých ho nabyt, než vesměs účetní doklady, které měl k dispozici, a které tedy, tak jak je zřejmé z daňového spisu, správci daně předložil. Za těchto okolností v podstatě nebylo podle názoru soudu možné jeho tvrzení o daňových okolnostech vyvrátit nebo zpochybnit či vyvrátit jiným způsobem, než že by správce daně ověřil, zda dodavatel, od kterého měl žalobce toto plnění přijmout, mu skutečně takové plnění poskytnout mohl.

Soud má tedy za to, že bylo na správci daně, aby provedl vhodným nástrojem podle zákona o správě daní a poplatků, resp. podle daňového řádu zkoumání, zda společnost PWD, s.r.o. mohla takový software, v takové podobě, jak bylo v účetních dokladech uvedeno, a jak žalobce tvrdil, předat, prodat a zda se tak skutečně stalo. Podle názoru soudu však takové šetření u společnosti PWD, s.r.o. v náležité míře provedeno nebylo, když z celého průběhu daňového řízení je zřejmé, že se správce daně žádnou vhodnou formou nezabýval, nezajímal o účetnictví společnosti PWD, s.r.o, nijak je nepřezkoumal, ačkoliv mu byl poskytnut kontakt na osobu, která podle tvrzení jednatele

společnosti PWD, s.r.o. účetnictví pro tuto společnost vedla (paní P. L.), tuto osobu nevyslechl. Tady lze konstatovat, že pokud by v účetnictví společnosti PWD, s.r.o. byly nalezeny účetní doklady, z nichž by bylo zřejmé, ať už tedy přímo nebo i na základě jejich dalšího ověření, že společnost PWD, s.r.o. předmětný software, který nabyla od dodavatele americké společnosti Premier Asset LLC a který byl původně v cizojazyčné podobě, že si tedy zařídila, obstarala jeho lokalizaci do českého jazyka a doplnila ho dalšími doprovodnými materiály v českém jazyce, které byly potřebné pro jeho použití na českém trhu, pokud by takové doklady v účetnictví společnosti PWD, s.r.o. byly nalezeny, pak by to podle názoru soudu velmi výrazně posílilo důkazní situaci žalobce, který by mohl takto dokázat, že skutečně zboží v té podobě, jaké přijal a za jaké zaplatil, že je takto přijmout mohl. Naopak pokud by v účetnictví společnosti PWD, s.r.o. nebyly nalezeny žádné doklady o tom, že by tato společnost předmětnou lokalizaci a případně další doprovodné činnosti lokalizace do češtiny provedla, ať už že by je např. zadala nějakému externímu dodavateli apod., tak by to naopak mohlo důkazní situaci, důkazní pozici žalobce zhoršit, protože nebylo-li by zřejmé, že by společnost PWD, s.r.o. zbožím v té podobě disponovala, pak by samozřejmě byly zpochybněny doklady o tom, že by je mohla převést na žalobce jako svého odběratele. Správce daně se však o účetnictví společnosti PWD, s.r.o. nijak nezajímal, nic z jeho nebo v jeho obsahu nezkoumal a podklady v tomto směru, které by mu umožnily případně zpochybnit daňově relevantní tvrzení žalobce, neopatřil. V této souvislosti mu lze vytknout i to, že k této záležitosti nijak vlastně se nedotazoval u jediné osoby, která by k věci mohla něco říct, tj. u jednatele společnosti PWD, s.r.o. pana B., který sice byl v řízení slyšen jako svědek, ale nebyl vůbec dotazován na tyto skutečnosti, které podle názoru soudu jsou daňově relevantní, nebyl dotazován na skutečnosti, které sám uváděl v písemném prohlášení, které bylo správci daně předloženo, prohlášení právě o okolnostech toho, jak předmětné zboží, které tedy původně bylo nabyto od dodavatele americké společnosti za cenu necelých 10 mil. korun, bylo tedy následně prodáno žalobci za cenu více než dvojnásobnou. Nepochybně bylo namístě zjistit, za jakých okolností došlo ke zvýšení hodnoty předmětného zboží, když z vyjádření jednatele společnosti PWD, s.r.o. pana B. bylo zřejmé, že tato společnost vlastně nemá žádné zaměstnance a pan B. je jedinou osobou, která za tuto společnost jedná. Nicméně tento svědek k této záležitosti nijak vyslechnut nebyl, a když žalobce v dalším řízení znovu navrhoval jeho opětovný výslech, tak tento důkazní návrh, resp. jeho provedení bylo odmítnuto s tím, že by to nemohlo změnit důkazní situaci. Soud má naopak za to, že by to mohlo změnit důkazní situaci velmi podstatně, ale nejprve je nutno výslech provést.

Soud rovněž shledal důvodnou námitku žalobce ohledně nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 7.10.2010 vydané Finančním úřadem pro Prahu 9 pod č.j. 290890/10/009513107875, kterou bylo zahájeno vytykácí řízení ohledně daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2010. Ve výzvě správce daně uvedl, že „poměr uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění činí pouze 0,005, takže má správce daně pochybnosti, zda jste přijatá plnění použili pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.“ Zároveň byl žalobce vyzván k předložení evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb. a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. V této souvislosti soud odkazuje na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1 Afs 105/2012-37 (dostupný na www.nssoud.cz), kde Nejvyšší správní soud vyslovil:

„[27] Správce daně ve výzvě ze dne 21. 8. 2007 uvedl, že mu po přezkoumání přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2007 vznikly pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu B. přiznání, neboť stěžovatelka uvádí vysoká přijatá zdanitelná plnění na ř. 310. Proto správce daně vyzval stěžovatelku k předložení evidence dle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Shodný text obsahuje i výzva ze dne 15. 11. 2007 vztahující se ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2007.

[28] Z textu výzev k odstranění pochybností jasně vyplývá, že správce daně nesdělil stěžovatelce, na základě jakých skutečností pochybuje o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních. Sdělení, že důvodem pro vydání výzvy je příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na řádce č. 310, nepředstavuje žádný dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti údaje uvedeného na tomto řádce daňového přiznání. Ostatně i další část výzvy, v níž správce daně požaduje po stěžovatelce, aby předložila celou evidenci vedenou podle § 100 zákona o DPH a daňové doklady vztahující se nejen k přijatým zdanitelným plněním, ale rovněž k poskytnutým zdanitelným plněním (ty nemají k řádce č. 310 daňového přiznání přímý vztah), nasvědčuje tomu, že výzvy správce daně nejsou založeny na pochybnostech podložených konkrétními skutkovými okolnostmi, porovnáním vykázané daňové povinnosti (resp. nadměrného odpočtu) s údaji předchozích zdaňovacích období nebo finanční analýzou. Naopak, vše nasvědčuje tomu, že správce daně zahájil vytýkáci řízení u stěžovatelky jen proto, že nárokovala vyplacení vysokého nadměrného odpočtu za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007. Ze správního spisu totiž nevyplývá, že by správce daně měl před vydáním výzev jakékoliv relevantnější poznatky o podnikatelské činnosti stěžovatelky.“

V daném případě správce daně zpochybnil výzvou ze dne 7. 10. 2010 poměr mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními za jediný měsíc (zdaňovací období). Správce daně nesdělil, na základě jakých skutečností pochybuje o správnosti údajů v daňovém přiznání uvedených. Sdělení o příliš nízkém poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, navíc pouze v jediném zdaňovacím období (měsíci), samo o sobě nepředstavuje žádný dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti těchto údajů. Správci daně nešlo o porovnání vykázané daňové povinnosti s údaji předchozích zdaňovacích období nebo finanční analýzou, přičemž vše nasvědčuje tomu, že správce daně zahájil vytýkáci řízení jen proto, že žalobce nárokoval vyplacení vysokého nadměrného odpočtu.

Soud konstatuje, že tato výzva nevyhovuje požadavkům na takovou výzvu, požadavkům, tak jak byly koncipovány stávající judikaturou správních soudů, která vychází z toho, že výzva k odstranění pochybností je procesním nástrojem správce daně, který slouží k rychlému, operativnímu odstranění konkrétních pochybností, které správce daně v souvislosti s daňovým přiznáním má. Předpokladem pro řádné uplatnění takové výzvy pak je, že v ní bude zcela konkrétně řečeno, jaké pochybnosti správce daně má, čeho se tyto pochybnosti týkají a z jakých skutečností pochybnosti vycházejí. To v této výzvě nelze najít v dostatečné míře. Obecně výzva vychází z toho, že poměr uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění činí pouze 0,005, takže má správce daně pochybnosti. To je naprosto nekonkrétní a obtížně srozumitelné tvrzení, z něhož

není jasné, o jaké pochybnosti jde, v souvislosti s jakými obchodními případy by měly tyto pochybnosti vzniknout apod.

Za tohoto stavu věci má soud za to, že tato výzva je výzvou nezákonnou a pokud by byla v podstatě jediným aktem správce daně, který by byl vůči žalobci učiněn, a v reakci na takovou výzvu by pak bylo rozhodnuto o daňové povinnosti žalobce, pravděpodobně by to vedlo ke zrušení platebního výměru, který by byl na základě takovéto výzvy či reakce na ni vydán. V projednávané věci nicméně je nutno přihlédnout k tomu, že touto výzvou předmětná daňová záležitost neskončila, ale v podstatě začala. Mezi touto výzvou a finálním vyměřením daně správce daně provedl celou řadu dalších úkonů, zejména daňovou kontrolu, jíž podle názoru soudu byla tato iniciální vada v jeho postupu zhojena, protože skutečnosti, o něž správce daně opřel své rozhodnutí a o něž opřel své rozhodnutí i žalovaný odvolací správní orgán, pak nemají svůj původ jen v reakci na tuto výzvu, ale pocházejí právě z dokazování, které bylo provedeno v daňovém řízení, zejména tedy z toho, co správce daně zjistil daňovou kontrolou. Byť soud konstatoval nezákonnost této výzvy, má za to, že se nejednalo o procesní vadu, která by měla bezprostředně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Pokud jde o námitku opakovaného vydávání výzev, kde žalobce považuje další výzvy, které správce daně vydával v rámci nezákonně zahájeného vytykácího řízení též za nezákonné, zde soud konstatuje, že z předloženého spisového materiálu vyplývá, že výzva správce daně ze dne 7.10.2010 byla vydána s odkazem na ust. § 31 odst. 9 a § 43 zákona č. 337/1992 Sb., po 1.1.2011 byly výzvy vydány podle ust. § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d.ř.“) s tím, že správce daně zde uvedl i ust. § 89 d.ř. Soud na tomto místě odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2015, č.j. 4 Afs 238/2015-29 (dostupný na www.nssoud.cz), kde Nejvyšší správní soud připouští, že správce daně může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d.ř.“) i v rámci již probíhajícího postupu k odstranění pochybností podle § 89 a 90 d.ř. Správce daně nevydával další výzvy k odstranění pochybností, jak tvrdí žalobce v žalobě, nýbrž výzvy dle § 92 odst. 4 d.ř., jež dle zákona i judikatury Nejvyššího správního soudu v rámci již probíhajícího postupu k odstranění pochybností vydávat lze. Tato námitka proto není důvodná.

Ani námitku provedení dvou daňových kontrol neshledal soud důvodnou. Záleželo na správci daně, jaký procesní postup zvolí, přičemž zvolil vytykácí řízení, nikoliv daňovou kontrolu. Toto vytykácí řízení bylo sice zahájeno nezákonně, když pro zahájení vytykácího řízení jednak nebyly stanoveny podmínky, jednak byla nezákonná i samotná výzva k odstranění pochybností ze dne 7.10.2010. V daném případě, pokud měl správce daně pochybnosti o daňovém přiznání žalobce, mohl zahájit daňovou kontrolu žalobce. To, že tak neučinil a zahájil vytykácí řízení, neznamená, že správce daně fakticky zahájil daňovou kontrolu, jak tvrdí žalobce, nýbrž pouze to, že zahájil vytykácí řízení následně pokračující jako postup k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 a násl. d.ř.

Žalobce v žalobě rovněž namítal, zda nebyla naplněna kritéria pro použití pomůcek. V § 90 odst. 4 d.ř. je stanoveno: „Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.“ Na okraj lze však podotknout, že aby mohla být stanovena daň dle pomůcek v souladu s § 90 odst. 4 d.ř., musela by být splněna podmínka neposkytnutí potřebné součinnosti ze strany žalobce. Ze strany žalobce však potřebná součinnost poskytnuta byla, což je zřejmé ze správního spisu; ostatně i sám žalobce v žalobě tvrdí, že komunikuje se státními orgány okamžitě, snaží se dodávat veškeré požadované důkazy co nejkompletněji a nejrychleji. V posuzovaném případě tak nemohla být naplněna podmínka postupu dle § 90 odst. 4 d.ř. Tato námitka je proto nedůvodná.

Ohledně námitky žalobce týkající se porušení pokynu D-144 a zavedené správní praxe soud uvádí, že pokyn Ministerstva financí č. D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytykácího řízení byl zrušen ke dni 31.12.2010 pokynem Ministerstva financí č. D-345 ke zrušení pokynů řady D v souvislosti se zrušením zákona o správě daní a poplatků. V pokynu č. D-345 je výslovně stanoveno, že od 1.1.2011 nebude možno aplikovat některé pokyny řady D, které se na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků odvolávají. Mezi tyto pokyny pak Ministerstvo financí zařadilo právě i pokyn č. D-144. Ohledně námitky o porušení zavedené správní praxe soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 2 Ans 1/2005-57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS: *„Obecně se odchýlit od určité správní praxe, jež se vytvořila, správní orgán může, avšak zásadně pouze pro futuro, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká. Je tedy nepochybně možné změnit pokyn D-144 a stanovit pro uzavírání vytykácích řízení jiné lhůty a jiné podmínky jejich uplatnění, resp. prodlužování, anebo nestanovit lhůty žádné, ovšem něco takového může platit pouze do budoucna“*. V posuzovaném případě byla výzva k odstranění pochybností žalobci doručena dne 21.10.2010 a ke dni 31.12.2010 byl pokyn č. D-144 zrušen, tj. za méně než tři měsíce po zahájení vytykácího řízení. Ode dne 1.1.2011 pak pokyn č. D-144 nešlo použít ani pro řízení zahájená za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb. a dosavadních pokynů Ministerstva financí, což zjevně vyplývá z pokynu Ministerstva financí č. D-345. Pro postup k odstranění pochybností pak žádným pokynem Ministerstva financí nebyly stanoveny maximální lhůty. Zavedená správní praxe tudíž byla samotným Ministerstvem financí změněna, a to nejen pro žalobce, nýbrž pro všechny daňové subjekty a správce daně ke dni 31.12.2010, tj. ještě před uplynutím lhůt stanovených pokynem č. D-144. Tato námitka žalobce je proto nedůvodná. Soud je přesto přesvědčen o tom, že postup k odstranění pochybností lze vést pouze po krátkou dobu, neboť tento institut ze své podstaty slouží *„k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, č.j. 1 Ans 10/2012-52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS). Soud neshledal žalobní námitku důvodnou.

V neposlední řadě námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí rovněž není důvodná. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, jaké důvody jej vedly k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, když žalovaný stejně jako správce daně dospěl k závěru, že důkazy předložené žalobcem svědčí o peněžních tocích, neprokazují však

faktické přijetí deklarovaného zdanitelného plnění; rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně je v tomto ohledu přezkoumatelné. Stejně tak je z rozhodnutí žalovaného seznatelná úvaha, proč dospěl k závěru, že nedošlo k překročení stanovených lhůt pro ukončení vytykácího řízení (z důvodu zrušení pokynu č. D-144 pokynem č. D-345 bez náhrady).

Vzhledem ke shora uvedenému Městský soud v Praze zrušil žalobou napadené rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s., proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí vyžaduje zásadní doplnění. Dle § 78 odst. 4 s.ř.s. věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady řízení představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč a náklady zastoupení žalobce společností BD Consult, s.r.o. a to za 4 úkony právní služby po 3.100,- Kč - dle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a odst. 2 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb. a za 4 režijní paušály po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., vč. částky odpovídající dani z přidané hodnoty, což činí 17.399,- Kč.

P o u č e n í :

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 Moravské náměstí 6, Brno. 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 § 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.

V Praze dne 26. října 2017

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
J. V.