



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce: **R.M.**, bytem [REDACTED], zastoupeného Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2015, č. j. 16448/15/5300-21441-702127 a č. j. 16447/15/5300-21441-702127,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 5. 2015, č. j. 16448/15/5300-21441-702127 a č. j. 16447/15/5300-21441-702127, se pro nezákonnost zrušují a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, k rukám Ing. Jitky Routkové, daňové poradkyně, se sídlem Komenského 87/3, Liberec, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :**I. Vymezení věci**

Dne 26. 10. 2012 bylo správci daně doručeno daňové přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2012, ve kterém žalobce vykazoval nadměrný odpočet ve výši 64 657 Kč.

Výzvou k odstranění pochybností ze dne 5. 11. 2012 zahájil správce daně (Finanční úřad v Semilech) postup k odstranění pochybností týkající se uvedeného daňového přiznání. Ve výzvě uvedl, že pochybnosti mu vznikly vzhledem k opakovaně vykazovaným nadměrným odpočtům a při porovnání údajů za předchozí zdaňovací období v postoupeném daňovém spise (nově přistěhovaný daňový subjekt). Žalobce byl vyzván k předložení evidence pro daňové účely dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), daňových dokladů za

přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění a dalších důkazních prostředků vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním. Žalobce v reakci na výzvu předložil 24 ks faktur, doklady o přijatých platbách v hotovosti i bankou a účetní deník, daňovou evidenci vedenou dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty nedoložil. Správce daně ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností konstatoval, že žalobce nepředložil veškeré faktury za prověřované daňové období a správce daně tak nemá dostatek důkazních prostředků ke stanovení daně dokazováním. Sdělení bylo doručeno zástupkyni žalobce dne 25. 11. 2013. Po sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností žalobce již nijak nereagoval. Správce daně následně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek a dne 25. 3. 2014 vydal platební výměr č. j. 440698/14/2607-05701-506579, kterým žalobci vyměřil daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012 ve výši 141 618 Kč.

Dne 26. 2. 2013 bylo správci daně doručeno daňové přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013, ve kterém žalobce vykazoval nadměrný odpočet ve výši 468 879 Kč. Správce daně (Finanční úřad pro Liberecký kraj) zahájil výzvou k odstranění pochybností ze dne 8. 3. 2013 postup k odstranění pochybností týkající se uvedeného daňového přiznání. Ve výzvě konstatoval, že nebylo možno provést místní šetření za účelem prověření údajů uvedených v daňovém přiznání za leden 2013, neboť žalobce byl nekontaktní, a nebylo také ukončeno řízení o odstranění pochybností za předchozí zdaňovací období. Dále uvedl, že žalobce za rok 2012 nepodal přiznání k dani silniční a údaje za leden 2013 nejsou bez údajů za předchozí zdaňovací období přezkoumatelné porovnáním v časové řadě. Správci daně tak bylo znemožněno učinit si úsudek o pravdivosti údajů uvedených v oddíle C daňového přiznání. Žalobce na výzvu k odstranění pochybností kromě podání žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření nijak nereagoval, a proto správce daně ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností zástupkyni žalobce doručeno dne 26. 11. 2013 konstatoval, že neměl dostatek důkazních prostředků ke stanovení daně dokazováním. Žalobce ani po sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností žádným způsobem nereagoval. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek a dne 11. 4. 2014 vydal platební výměr č. j. 625912/14/2607-05701-506579 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 ve výši 52 188 Kč.

Proti oběma platebním výměrům se žalobce odvolal. Namítal, že v uvedeném období zaměstnával pouze 24 lidí a k podnikání používal pouze 3 vozidla, označil také další listinné důkazy vztahující se k daným zdaňovacím obdobím. Žalovaný jako odvolací orgán uložil správci daně doplnění spisového materiálu. Po doplnění odvolacího řízení zaslal žalovaný žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi, které bylo zástupkyni žalobce doručeno dne 15. 4. 2015. Žalobce reagoval podáním, ve kterém rozporoval spolehlivost zvolených pomůcek a dokládal další důkazní prostředky. Rozhodnutím č. j. 116448/15/5300-21441-702127 žalovaný rozhodl o odvolání žalobce tak, že platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012 změnil a žalobci vyměřil daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací ve výši 176 548 Kč. Rozhodnutím č. j. 16448/15/5300-21441-702127 žalovaný změnil platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 tak, že žalobci vyměřil daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období ve výši 120 296 Kč.

V napadených rozhodnutích žalovaný nejprve shrnul doplnění odvolacího řízení, upozornil na zjištěné nesrovnalosti a konstatoval, že ani po doložení daňových dokladů v průběhu odvolacího řízení nebyl správce daně schopen ověřit úplnost a správnost údajů v daňovém přiznání za září 2012 a leden 2013 na vstupu a na výstupu. Současně zdůraznil, že

odvolací řízení má za cíl odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, a nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení. Žalovaný dále posuzoval, zda při stanovení daně podle pomůcek byly splněny kumulativně tři podmínky a to, zda daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, v důsledku této skutečnosti nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním a daň byla prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Dle žalovaného nebylo v daném případě možno stanovit daň na základě dokazování, neboť daňový subjekt neposkytl potřebnou součinnost při odstranění pochybností a nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností zákonné povinnosti. Žalovaný měl za to, že správce daně při stanovení daňové povinnosti pomůckami respektoval princip proporcionality, tj. že nesplnění některé povinnosti ze strany daňového subjektu byla zásadního charakteru a nejednalo se pouze o pochybení okrajové povahy. Neposkytnutí součinnosti v daném případě spočívalo v tom, že daňový subjekt nepředložil správci daně ani na základě výzev k odstranění pochybností o údajích vykázaných v daňovém přiznání veškeré daňové doklady či jiné důkazní prostředky a evidenci pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný však vytkl správci daně, že při výběru pomůcek zohlednil pouze jednu ekonomickou činnost žalobce - silniční motorovou dopravu nákladní. Žalovaný odkázal na doplněné odvolacího řízení, z něhož vyplývá, že v průběhu obou zdaňovacích období žalobce provozoval také dvě benzínové pumpy a jako fyzická osoba měl v majetku chatu M., kterou dále pronajímal. Vlastní stanovení daně podle pomůcek ze strany správce daně tak dle žalovaného nenaplnělo znaky kvalifikovaného odhadu. Správce daně pochybil, pokud při výpočtu daně na vstupu a výstupu nezahrnul přijatá a uskutečněná plnění z dalších dvou činností, tj. pronájem chaty M. a provozování čerpacích stanic V. a V.. Z těchto důvodů žalovaný změnil daňovou povinnost stanovenou pomůckami za zdaňovací období září 2012 a leden 2013. U ekonomické činnosti silniční motorová doprava v předmětných zdaňovacích obdobích využil žalovaný jako pomůcku správcem daně vybraný srovnatelný subjekt v průběhu postupu k odstranění pochybností a druhý vybraný v rámci doplnění odvolacího řízení a provedl jejich zprůměrování, u ekonomické činnosti provozování čerpacích stanic byly jako pomůcka použity údaje poskytnuté společností Č. o vstupech a výstupech z tohoto provozu a u pronájmu chaty M. pro výpočet ceny za pronájem dva srovnatelné subjekty poskytující pronájem chaty za obdobných podmínek. Závěrem žalovaný uvedl, že důkazy předložené žalobcem v průběhu odvolacího řízení nelze chápat jako nové důkazy. Žalobce věrohodným způsobem nesdělil, jaké okolnosti způsobily, že tyto důkazní prostředky nepředložil již v rámci prvoinstančního řízení správci daně. Dle žalovaného tak žalobce neprokázal, že objektivně nemohl tyto důkazní prostředky předložit dříve než v odvolacím řízení. K obsahu výzev k odstranění pochybností žalovaný uvedl, že správce daně obě výzvy formuloval dostatečně konkrétně, aby vyhověly nejen textu, ale i smyslu zákona. Odkazoval přitom na nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2012, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102.

II. Žaloba

Žalobce nejprve namítal, že správce daně u něj nedůvodně zahajoval od zdaňovacího období listopadu 2011 opakovaně postup k odstranění pochybností. Ve výzvách k odstranění pochybností neuváděl žádné konkrétní údaje, které by takový postup odůvodňovaly, a z nichž by bylo patrné, že výzvy nejsou pouze výrazem svévole správce daně. To se týká i výzvy ze dne 5. 11. 2012 a ze dne 8. 3. 2013.

Žalobce trval na tom, že dne 20. 11. 2012 předložil kompletní daňové doklady vztahující se ke zdaňovacímu období září 2012. O tom, že správce daně pokládal žalobcem předložené doklady za nekompletní, nebyli žalobce ani jeho zástupkyně informováni.

Drobné nesrovnalosti, které žalovaný žalobci v bodě 21 napadeného rozhodnutí č. j. 16448/15/5300-21441-702127, vytýká, nepovažuje žalobce za natolik podstatné, aby správce daně v jejich důsledku přešel ze způsobu stanovení daně pomocí dokazování na pomůcky. Žalobci také není zřejmé, v čem se má lišit evidence pro daňové účely a rozpis daně, který žalobce správci daně předložil.

Žalobce dále namítal, že z napadených rozhodnutí jasně vyplývá, že žalovaný vedl ve skutečnosti rozsáhlé dokazování, které posléze vzal chybně za základ pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce nebyl s novými důkazními prostředky opatřenými v rámci odvolacího řízení seznámen, nebyl informován o výsledcích svědků, svědeckých výpovědích se nemohl účastnit. Konkrétně nebyl seznámen s důkazními prostředky, které správci daně poskytla společnost Čepro, s vyjádřením Policie ČR ze dne 24. 10. 2014, se sdělením zaměstnance Policie ČR, který byl jako svědek telefonicky vyslýchán, či s vyjádřením Policie ČR ze dne 18. 12. 2014. Žalobce neměl možnost účastnit se výslechu paní I. N., ani výpovědi realitní kanceláře.

V dalším žalobním bodu žalobce tvrdil, že jako srovnatelné osoby byly vybrány daňové subjekty, které neměly srovnatelný počet zaměstnanců ani srovnatelný vozový park. Žalobce neměl v pracovně právním vztahu 39 zaměstnanců, jak tvrdí správce daně, ale méně než polovinu. Z výplatnice mezd předložené správci daně vyplývá, že v předmětném zdaňovacím období měl žalobce 22 zaměstnanců. Dle žalobce také není správný závěr, že všechna vozidla, která správce daně zjistil z evidence vozidel, byla žalobcem skutečně používána k ekonomické činnosti. Správce daně ani žalovaný navíc nezohlednili výhody plynoucí pro žalobce, například stáří vozového parku, z něhož je zřejmé, že některá vozidla musela být pro stáří opravována, tudíž nemohla být po celou dobu používána k ekonomické činnosti. Žalobce také namítal, že z úředního záznamu nevyplývá, zda srovnatelný subjekt je fyzická osoba nebo se jedná o osobu právnickou. Pokud by šlo o osobu právnickou, nemohlo by se jednat o srovnatelný subjekt.

Žalobce dále tvrdil, že neměl možnost se vyjádřit ani k odpovědím místně příslušného finančního úřadu společnosti ■■■ s.r.o. Závěry, které správce daně ohledně pronájmu chaty M. firmě ■■■ s.r.o. vyvodil, jsou podle žalobce zásadně nesprávné. Řádek č. 50 daňového ■■■ s.r.o., nemůže však nikdy obsahovat plnění, která uskutečňuje jiný daňový subjekt ve prospěch ■■■ s.r.o. Převod a nájem pozemku, staveb, bytů a nebytových prostor je navíc dle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty od daně v zásadě osvobozen. Správce daně tak dle žalobce bez jakéhokoli racionálního důvodu a důkazního prostředku založeného ve spise tvrdí, že se žalobce rozhodl nájem chaty M. zatížit daní z přidané hodnoty, a proto mu následně stanovil daň dle pomůcek z tohoto nájmu v nesprávné výši. Žalobce také upozorňoval na to, že správce daně bez dalšího považoval nájem chaty M. za nájem komerčního prostoru a nezabýval se tím, zda rodinný dům v Milířích č. p. 288 je k pronájmu komerčních prostor dle stavebního zákona vůbec určen. Výše nájmu za komerční objekt a rodinný dům je přitom odlišná.

Dle žalobce žalovaný sice deklaruje, že žalobci stanovil daň podle pomůcek, fakticky mu však byla daň stanovena kombinací pomůcek a dokazování. Pomůcky pak nebyly zohledněny správně, např. v případě provozu čerpacích stanic nebyly zohledněny žádné

výdaje, které s vlastním provozem čerpacích stanic souvisely. Bez dalšího byly převzaty údaje uvedené společností Čepro, aniž by bylo zohledněno, že v průběhu měsíce několikrát dojde ke krádeži pohonných hmot, kdy je řidič natankuje, ale nezaplatí a s vozidlem odjede. Je také zřejmé, že s údržbou areálu vznikaly žalobci další náklady, a to náklady na spotřebu energií, údržbu okolní zeleně a běžnou údržbu čerpacích stanic.

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k obsahu žaloby především odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Zdůraznil, že důvodem pro zahájení postupu k odstranění pochybností byly pochybnosti správce daně o splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně proto vydal předmětné výzvy k odstranění pochybností, ve kterých byl žalobce poučen o možnosti stanovení daně podle pomůcek a podle názoru žalovaného tyto výzvy dostojí obsahovým požadavkům uvedeným v § 89 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Žalovaný dále trval na tom, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak jsou vymezeny v § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobce na výzvu k odstranění pochybností v jednom případě nereagoval vůbec (nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující tvrzení uvedená v daňovém přiznání) a v dalším případě předložil pouze nekompletní daňové doklady, sdělil správce daně žalobci ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, že neměl dostatek důkazních prostředků ke stanovení daně dokazováním, protože žalobce neposkytl požadovanou součinnost. Žalovaný dále konstatoval, že předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty bylo v rámci postupu k odstranění pochybností vyžadováno k ověření oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za účelem možnosti stanovení daně dokazováním. Závěrem žalovaný zdůraznil, že hlavní ekonomickou činností žalobce je silniční motorová doprava nákladní a správce daně jako pomůcku použil údaje zjištěné z daňových přiznání u dvou společností provozujících shodnou ekonomickou činnost ve stejném regionu, u nichž má správce ověřeno, že se zabývají stejnou činností, s měsíčním zdaňovacím obdobím, se srovnatelným počtem zaměstnanců a srovnatelným vozovým parkem. Správce daně vzal v úvahu komplexní údaje o daňové povinnosti těchto vybraných plátců, daň na vstupu a daň na výstupu, na výstupu zohlednil sníženou sazbu daně a provedl podrobný výpočet, tj. zprůměroval údaje o daňových přiznáních dvou srovnatelných subjektů. Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhoval, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

IV. Ústní jednání před soudem a replika žalobce

Dne 14. 2. 2017 proběhlo ve věci ústní jednání před soudem, z něhož se zástupkyně žalobce v den nařízeného ústního jednání ze zdravotních důvodů omluvila a uvedla, že žalobce nežádá o odročení jednání. Současně zaslala soudu repliku k vyjádření žalovaného, z jejíhož obsahu je zřejmé, že žalobce za zásadní považuje námitku nezákonnosti výzev k odstranění pochybností. Žalobce v replice zopakoval, že správce daně u něj zahajoval od zdaňovacího období listopadu 2011 takřka každý měsíc šikanózní postup k odstranění pochybností, aniž by měl nějakou konkrétní pochybnost, kterou by do výzev uvedl. Tvrzení, která výzvy obsahovaly, byla dle žalobce buď obecná, nebo vysloveně nepravdivá. Dle

žalobce rozsah a nekonkrétnost jednotlivých výzev odpovídal víc daňové kontrole než postupu k odstranění pochybností. Žalobce odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu k dané problematice. Žalobce navrhl provést důkaz čestným prohlášením své zástupkyně o tom, že ji nikdo z úředních osob Finančního úřadu v Hustopečích nekontaktoval, že by měl u žalobce zájem provést místní šetření. Soud návrh na provedení tohoto důkazu zamítl, neboť ho pro posouzení důvodnosti žaloby považoval za nadbytečný. Dále žalobce navrhoval provést důkaz výzvami k odstranění pochybností, a to Finančního úřadu v Hustopečích ze dne 24. 1. 2012, 22. 2. 2012, 23. 3. 2012, 20. 4. 2012, 20. 6. 2012 a 11. 7. 2012, Finančního úřadu v Semilech ze dne 7. 9. 2012 a 15. 10. 2012 a Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 22. 2. 2013. Tomuto návrhu soud vyhověl a důkaz předloženými výzvami provedl. Žalovaný setrval na právní argumentaci obsažené v napadených rozhodnutích a ve vyjádření k žalobě. K prováděným důkazům se nevyjádřil, pouze konstatoval, že tvrzení o šikanózním postupu správce daně je účelové a do jisté míry subjektivní hodnocení žalobce.

V. Posouzení věci soudem

Klíčovou otázkou v projednávané věci je, zda postup k odstranění pochybností byl prováděn v souladu se zákonem a zda výzvy ze dne 5. 11. 2012 a 8. 3. 2013 zahajující postup k odstranění pochybností za předmětná zdaňovací období, splňovaly obsahové náležitosti požadované § 89 daňového řádu.

Dle § 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.*

Zákonné požadavky pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu jsou v podstatných rysech shodné, jako byly požadavky pro zahájení vytýkácího řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010. Byť nová právní úprava změnila možnosti vyústění předmětných kontrolních postupů (a v důsledku toho i možnost použití typově odlišných procesních prostředků obrany), nezměnila podstatu a cíle předmětného institutu (blíže viz rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).

Daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na „*konkrétnost*“ pochybností právě z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí úpravy vytýkácího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejm. co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení.

Jakkoliv se požadavky na vyjádření pochybností podložených konkrétními skutkovými okolnostmi již v úvodní výzvě mohou jevit jako obtížně splnitelné, legislativní vývoj směřuje spíše k jejich zpřísnění a vyšší ochraně daňových subjektů.

V nyní posuzované věci vydal správce daně dne 5. 11. 2012 výzvu následujícího znění:

S ohledem na opakující se Vámi vykazované nadměrné odpočty a vzhledem k porovnání údajů za předchozí zdaňovací období v postoupeném daňovém spisu (nově přistěhovaný daňový subjekt) má správce daně pochybnosti o správnosti Vámi vykázaných údajů v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce září roku 2012. Z těchto důvodů je pro správce daně nezbytné přezkoumání podkladů, na jejichž základě, došlo k sestavení přiznání za zdaňovací období měsíce září roku 2012. Odstraňte pochybnosti správce daně o tom, že přijatá zdanitelná plnění vykázaná na ř. 40 ve výši 1 239 073 Kč a na ř. 41 ve výši 88 924 Kč byla použita pro ekonomickou činnost daňového subjektu a daňový subjekt má plný nárok na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a vrácení nadměrného odpočtu vykázaného na ř. 65 daňového přiznání v částce 64 657 Kč.

Správce daně požaduje na základě této výzvy předložit následující důkazní prostředky:

- evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2012,*
- daňové doklady za přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění vztahující se ke zdaňovacímu období měsíce září roku 2012,*
- smlouvy, objednávky a další písemnosti vztahující se k Vámi uskutečněným i přijatým zdanitelným plněním vykázaným v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce září roku 2012,*
- další důkazní prostředky, které máte k dispozici tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*

Ve výzvě ze dne 8. 3. 2013 pak bylo uvedeno:

Správce daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty Vámi podaného dne 26. 2. 2013 za leden 2013 vznikly pochybnosti o správnosti pravdivosti, důkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C přiznání, neboť z důvodu nekontaktnosti nebylo možné provést místní šetření za účelem prověření údajů uvedených v daňovém přiznání za leden 2013 a dosud nebylo ukončeno řízení o odstranění pochybností za předchozí zdaňovací období (leden až květen 2012, červenec až září 2012, prosinec 2012).

Z údajů uvedených v přiznání vyplývá, že uskutečňujete v předmětném zdaňovacím období ekonomickou činnost a Vaší hlavní ekonomickou činností je nákladní, silniční motorová doprava. Vzhledem k tomu, že za rok 2012 nebylo podáno přiznání k dani silniční a údaje z daňového přiznání za leden 2013 nejsou bez údajů za předcházející zdaňovací období přezkoumatelné porovnáním v časové řadě, bylo správci daně znemožněno učinit si úsudek o pravdivosti údajů uvedených v oddíle C přiznání. K tomu je nezbytné přezkoumání podkladů, na jejichž základě došlo k sestavení přiznání. Pochybnosti tak vznikly jak o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, zejména pak u použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, tak i o správnosti daně přiznané na výstupu podle § 21 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

Proto předložte evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazních prostředky prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání za období leden 2013, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

Z provedeného dokazování navíc vyplynulo, že postup k odstranění pochybností volil správce daně (Finanční úřad v Hustopečích, Finanční úřad v Semilech, Finanční úřad pro

Liberecký kraj) u žalobce opakovaně od zdaňovacího období listopadu 2011. Kromě první výzvy ze dne 24. 1. 2012 byly jednotlivé výzvy obsahově velmi podobné a žalobce byl vyzýván k předložení celé evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. V podstatě měl žalobce předložit co do rozsahu univerzálně a neomezeně všechny doklady, které se týkaly jeho obchodní nebo podnikatelské činnosti za předmětné období.

V tomto kontextu musel soud přisvědčit žalobci, že citované výzvy nevyhovují požadavkům na konkrétnost pochybností. Samotná výše nadměrného odpočtu nemůže založit důvod pro zahájení postupu podle § 89 daňového řádu, postrádá-li výzva bližší odůvodnění, proč má správce daně důvodné podezření, že uplatněná výše odpočtu je nesprávná. Žalobce má také pravdu, když tvrdí, že rozsah a nekonkrétnost těchto výzev odpovídal více daňové kontrole než postupu k odstranění pochybností. Tyto instituty však nesmí být správcem daně volně zaměňovány (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61).

Skutkovou okolností, která by zakládala konkrétní pochybnosti správce daně, nemůže být bez dalšího ani zahájení, resp. neukončení postupu k odstranění pochybností za jiné zdaňovací období. Takový závěr by vedl k absurdním důsledkům, neboť by umožnil správci daně zahájit libovolný počet postupů k odstranění pochybností za různá zdaňovací období pouze na základě již zahájeného postupu k odstranění pochybností za jedno zdaňovací období. Takto by správce daně mohl popřít požadavek na konkrétnost výzvy, tj. na podložení pochybností relevantními skutkovými okolnostmi vztahujícími se právě k prověřovanému zdaňovacímu období. Skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně a nelze je bez dalšího „promítat“ do jiných zdaňovacích období (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58).

Pokud správce daně ve výzvě ze dne 8. 3. 2013 tvrdil, že nebylo možno provést místní šetření za účelem prověření údajů uvedených v daňovém přiznání za leden 2013, neboť žalobce byl nekontaktní, musí soud konstatovat, že pro toto tvrzení, nenašel v předloženém správním spise oporu. Ze správního spisu naopak vyplývá, že na výzvu ze dne 5. 11. 2011 žalobce reagoval.

Podle názoru zdejšího soudu nezbývá než konstatovat, že pokud správce daně měl takové obecné, univerzální a v podstatě neomezené pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně vykazuje v předmětném daňovém přiznání všechno, co souvisí s jeho podnikatelskou činností, co vyplývá z jeho podnikatelské činnosti, pak bylo na místě zahájit daňovou kontrolu. Jestliže tedy byl institut výzvy k odstranění pochybností užit za jiných okolností, než k jakým podle zákona užíván být má, byl použit v rozporu se zákonem, za tohoto stavu věci tedy soud musí konstatovat, že postup správce daně v této věci byl nezákonný.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku ze dne 25. 4. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61: *Postup k odstranění pochybností je však 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 důkazního břemene. Legislativní rámec postupu k odstranění pochybností vytyčuje mantinely jeho vlastního použití, neboť „zákonodárce upravil postup k odstranění pochybností tak, aby*

tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Toto je logické s ohledem na skutečnost, že neexistence prvotně vyměřené daně je velkou právní nejistotou, tudíž je zde požadavek, aby tento stav trval co nejkratší dobu“ (viz Lichnovský, O. - Ondříšek, R. a kol. Daňový řád, 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 202 a násl.).

Tomuto vymezení postup zvolený finančními orgány v projednávaném případě zjevně neodpovídal. Soud v této souvislosti upozorňuje mimo jiné i na fakt, že správci daně trvalo rok, než žalobci sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností poté, co žalobce část dokladů vztahující se ke zdaňovacímu období září 2012 při ústním jednání dne 20. 11. 2012 předložil. Správce daně postup k odstranění pochybností nezaměřil na jednotlivé či dílčí pochybnosti. Podstatná část postupu k odstranění pochybností pak probíhala bez součinnosti s žalobcem, až do sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností správce daně po žalobci žádné dodatečně konkretizované důkazy nepožadoval a namísto toho vyhledával důkazní prostředky z vlastní iniciativy. Průběh postupu k odstranění pochybností tedy nijak nepřipomínal „písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem“ (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685, přístupné v digitálním repozitáři www.psp.cz).

Soud proto uzavírá, že postup k odstranění pochybností se v obou případech vymykal zákonem předvídané povaze tohoto institutu.

Vzhledem k výše uvedenému soud ostatní žalobní námitky neposuzoval.

VI. Závěr a náklady řízení

Soud zrušil napadená rozhodnutí pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému, který bude v dalším řízení vysloveným právním názorem soudu dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Ve věci měl úspěch žalobce, soud mu proto proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil. Za tyto náklady je nutno považovat uhrazený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a odměnu zástupkyně (§ 57 s. ř. s.). Zástupkyni byla přiznána odměna za tři úkony právní služby na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) v platném znění, ve výši 9 300 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného). Výše hotových výdajů byla proto stanovena podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, taktéž za tři úkony právní služby, ve výši 900 Kč. Zástupkyni žalobce tedy náleží odměna a náhrada za poskytování právních služeb ve výši 10 200 Kč navýšená o 2 142 Kč, což je částka odpovídající dani, kterou je zástupkyně povinna z odměny za zastupování a z náhrad odvést jakožto plátce daně z přidané hodnoty podle zvláštního právního předpisu (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalovaný je povinen uhradit žalobci celkem částku 15 342 Kč, k čemuž mu byla stanovena přiměřená lhůta.

P o u ě 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 nejblíže 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 Liberci dne 20. února 2017

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu