



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **PROFI – CZ, spol. s r. o.**, se sídlem Moskevská 1464/61, Praha 10, IČ: 263 47 881, zastoupen Mgr. Miroslavem Surmánkem, advokátem, se sídlem Loretánská 173/1, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Petrohradská 6, Praha 10, o žalobě ze dne 10. 12. 2015 na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, který spatřuje v postupu k odstranění pochybností žalovaného jako správce daně podle zákona č. 280/2009, daňového řádu (dále jen „daňový řád“), v souvislosti s přiznáním žalobce k dani z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období prosinec 2014.

Žalobce vytýká žalovanému nezákonné zahájení, průběh a ukončení postupu k odstranění pochybností s tím, že žalovaný při úkonech v tomto postupu ignoroval ustanovení daňového řádu, neboť nerespektoval smysl a cíl institutu, kterým je postup k odstranění pochybností, a svými úkony se tak dopustil nezákonného zásahu.

II. Žaloba

Žalobce předně namítá nezákonnost výzvy k odstranění pochybností ze dne 19. 2. 2015 s tím, že žalovaný v této výzvě neuvedl žádné konkrétní pochybnosti způsobem

umožňujícím žalobci jejich odstranění a vyzval žalobce k předložení veškerých daňových dokladů, vztahujících se k předmětnému zdaňovacímu období.

Následně, v rámci zahájeného postupu k odstranění pochybností žalovaný uskutečnil dne 1. 4. 2015 místní šetření, při kterém převzal od žalobce záznamní evidenci pro účely daně z přidané hodnoty ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014 a z předložených veškerých faktur přijatých i vydaných převzal vybrané faktury přijaté a vydané a výpisy z běžného účtu. Na žalobci pak požadoval sdělení, kolik daňový subjekt vlastnil vozidel v roce 2013 až 2015, od koho byla nakoupena a komu byla prodána. V návaznosti na to, dne 10. 4. 2015 žalobce žalovanému předložil kompletní evidenci vlastních vozidel za rok 2013 až 2015, společně s přijatými a vydanými fakturami za tato vozidla. Žalobce uvedl, že spolupracoval se správcem daně a přesto, že řada dokladů, které žalovaný v průběhu postupu požadoval, nesouvisela se zdaňovacím obdobím prosince 2014, za které byl postup k odstranění pochybností veden (šlo o doklady let 2013 až 2015) a žalobce přesto tyto doklady předložil. Žalobce zmínil, že počátkem července 2015 již tomu byl téměř rok, co žalovaný také zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2014 a přes předložení veškerých myslitelných dokladů za toto období dne 28. 5. 2015 zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období květen 2014. Žalovaný pak neukončeným postupem k odstranění pochybností za květen 2014 odůvodňoval zahajování postupů k odstranění pochybností za další zdaňovací období. S praxí zahajování postupu k odstranění pochybností každý měsíc žalovaný skončil až po podání stížnosti žalobcem ze dne 1. 7. 2015 proti postupu správce daně, mj. v souvislosti právě s postupem k odstranění pochybností u přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2014.

Žalobce má za to, že vždy reagoval na požadavky žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností, k čemuž v žalobě vyličil skutkový stav ohledně dalších úkonů žalovaného a reakcí žalobce.

Konkrétně uvedl, že dne 2. 7. 2015 žalovaný telefonicky požádal žalobce o opravu evidence pro daňové účely za zdaňovací období prosinec 2014, která byla žalovaným převzata při místním šetření dne 1. 4. 2015. Bylo tomu tak údajně proto, že žalovaný objevil nesrovnalost mezi datem uskutečnění zdanitelného plnění na fakturách č. FP 1400559 a FP1400560, datovaných dnem 30. 11. 2014 a evidencí pro daňové účely za zdaňovací období prosinec roku 2014, kde jsou u těchto faktur jiná data uskutečnění zdanitelného plnění – ke dni 31. 12. 2014. Žalovaný proto vyzval žalobce o zajištění nápravy v evidenci pro daňové účely a zjištění, zda tyto faktury nebyly uplatněny žalobcem již ve zdaňovacím období měsíce listopadu roku 2014.

Dne 20. 7. 2015 byla v návaznosti na tento požadavek žalobce zaslána opravená část záznamní povinnosti k DPH za zdaňovací období prosinec 2014.

Na základě uvedeného má žalobce za to, že žalovanému předložil veškeré dokumenty požadované ve výzvě k odstranění pochybností a to jak při místním šetření, tak pak na základě telefonického požadavku doplnil záznamní evidenci.

Dále žalobce uvádí, že žalovaný po té, kdy doručil žalobci vyřízení jeho stížnosti ze dne 1. 7. 2015, k čemuž došlo dne 31. 8. 2015, oznámil žalobci dne 4. 9. 2015 i termín zahájení daňové kontroly k dani z přidané hodnoty za prosinec 2014. Následně dne 8. 9. 2015 žalobce požádal Odvolací finanční ředitelství o přezkoumání způsobu vyřízení stížnosti žalobce ze dne 1. 7. 2015.

Dne 14. 9. 2015 žalobce podal novou (v pořadí druhou) stížnost proti postupu správce daně v souvislosti se zdaňovacím obdobím měsíce prosinec 2014 a tuto stížnost žalovaný vyřídil dne 22. 9. 2015 jako nedůvodnou a žalobce následně požádal odvolací finanční ředitelství o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti ze dne 20. 10. 2015.

Žalobce uvádí, že teprve z úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 10. 2015, kterým byl postup k odstranění pochybností ukončen, žalovaný poprvé přdestřel určité pochybnosti ohledně některých, konkrétních, přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný v tomto záznamu své pochybnosti vůbec neodůvodňuje, ale pouze konstatuje, že má přetrvávající pochybnosti o tom, že najatá vozidla sloužila k uskutečňování ekonomické činnosti žalobce a zda pronájem plochy skladu dle faktury přijaté sloužil k uskutečňování ekonomické činnosti daňového subjektu.

Žalobce z uvedeného popsaného průběhu postupu k odstranění pochybností dovozuje, že vždy na požadavky žalovaného v čas reagoval, přičemž pochybnosti ohledně konkrétních přijatých zdanitelných plnění žalovaný poprvé vyjádřil až při ukončení postupu k odstranění pochybností.

Následně dne 20. 10. 2015 podal žalobce v pořadí třetí stížnost proti způsobu vedení a ukončení postupu k odstranění pochybností za prosinec 2014. Dne 16. 11. 2015 pak doručil žalovaný žalobci oznámení termínu zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období prosinec 2014. Ta měla být zahájena dne 14. 12. 2015.

Žalobce v podané žalobě namítá, že žalovaný zcela ignoroval ustanovení daňového řádu při vydání výzvy k odstranění pochybností dne 19. 2. 2015, neboť tato výzva postrádá ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (č. j. 8Afs 59/25-83) konkrétní pochybnosti, které vedly správce daně k zahájení postupu k odstranění pochybností, kdy výzva nemůže být obecná, že by z ní pro adresáta nebylo seznatelné, v čem spočívají vytýkané pochybnosti, a nepostačí pouhý odkaz na prokázání údajů uvedených na jednotlivých řádcích daňového přiznání. V dané věci důvodem pochybností žalovaného byla pouhá skutečnost, že dosud neskončil postup o odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2014 a to, že žalobci vznikl nadměrný odpočet. Žalobce tak nemohl mít ponětí, jaké pochybnosti a jakým způsobem je má odstranit ve vztahu ke zdaňovacímu období prosince 2014. Žalobce je přesvědčen, že postup k odstranění pochybností za zdaňovací období prosince 2014 byl zahájen pouze na základě libovůle příslušných pracovníků žalovaného, založené na jejich pocitech či dojmech a nikoliv na konkrétních, jednoznačných, srozumitelných skutkových důvodech. Žalovaný takové důvody žalobci nesdělil, ani mu nesdělil, jak mají být jeho pochybnosti vyvráceny. Žalobce splnil veškeré požadavky žalovaného, přesto žalovaný postup ukončil s tím, že bude zahájena daňová kontrola. Ani pochybnosti sdělené žalobci až při ukončení postupu k odstranění pochybností nejsou podloženy žádnými konkrétními, jednoznačnými a srozumitelnými skutkovými důvody. Žalovaný nenastínil, proč má jakékoliv pochybnosti ohledně zdanitelných plnění přijatých žalobcem (pronájmy automobilů, pronájem skladu). Jedná se toliko o nepodložené dojmy žalovaného a ignorování rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalovaný nenastínil ani způsob, jak má žalobce pochybnosti žalovaného odstranit. Žalovaný pouze odkazuje na § 89 odst. 2 daňového řádu, když ve výzvách uvádí, že tyto pochybnosti mají být odstraněny postupem podle citovaného ustanovení, tedy že žalobce má možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost tvrzených údajů prokázat.

Žalobce poukazuje na smysl a účel ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu, které správci daně adresuje a zakládá zcela srozumitelnou povinnost, jakým způsobem má sdělit své pochybnosti daňovému subjektu. Tuto povinnost žalovaný porušil. Žalobce se pak opakovaně dostával do situace, kdy mu vůbec nebylo a doposud není jasné, jakým způsobem by měl nekonkrétní pochybnost žalovaného odstranit. Žalobci tak nezbylo, než reagovat předložením záznamní evidence k DPH, daňových dokladů a vyzváním žalovaného k upřesnění údajných pochybností a důkazních prostředků vedoucích k jejich odstranění.

Žalobce je také přesvědčen, že žalovaný nerespektoval smysl a cíl institutu postupu k odstranění pochybností ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, např. dle rozsudku č. j. 1Aps 20/2013 nebo 1Ans 10/2012, neboť nepostupoval bez průtahů a přestože při místním šetření dne 1. 4. 2015 obdržel veškeré požadované doklady, až za tři další měsíce si všiml nesrovnalostí v záznamní evidenci a dne 2. 7. 2015 kontaktoval žalobce. Dne 20. 7. 2015 žalobce reagoval na požadavek žalovaného a dalším faktickým úkonem žalovaného bylo až ukončení postupu k odstranění pochybností dne 5. 10. 2015 s tím, že bude zahájena daňová kontrola.

I v případě, že by žalovaný o daňové povinnosti žalobce za předmětné zdaňovací období nějaké pochybnosti měl, měl ihned, na místo zahájení postupu k odstranění pochybností, zahájit daňovou kontrolu. V okamžiku vydání předmětné výzvy již totiž probíhal postup k odstranění pochybností ve věci DPH žalobce za květen 2014 a trval 7 měsíců. Proto se žalovaný nemohl domnívat, že zahájení postupu k odstranění pochybností bude vhodným nástrojem k prověřování daňových povinností žalobce ve vztahu k přiznání k dani z přidané hodnoty za prosinec 2014.

Žalobce dále namítá, že žalovaný postupoval i v rozporu se zásadou přiměřenosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu a s judikaturou Nejvyššího správního soudu pod č. j. 8Afs 59/2005 – 87 ze které vyplývá, že nelze připustit, aby daňový subjekt byl vyzván k předložení veškerých dokladů ve zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím, či uskutečněním zdanitelným plněním, tedy způsobem obsahově odpovídajícím spíše daňové kontrole, a to proto, že správce daně má používat při plnění povinností daňových subjektů jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a umožňují dosáhnout cíle správy daní. K uvedenému žalobce namítá, že v zásadě jediným důvodem nerozptýlení pochybností žalovaného, který je uveden v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností je žalovaným deklarovaná skutečnost, že záznamní evidence předložená žalobcem nesplňuje požadavky na tuto evidenci kladené ustanovením § 100 zákona o DPH, a to z důvodu neuvedení identifikačních čísel osob, která uskutečňují plnění. Žalobce sice připouští, že v původní evidenci, kterou žalovanému předložil dne 1. 4. 2015, byly obsaženy údaje o dnech uskutečnění zdanitelného plnění, které nekorespondovaly s příslušnými daňovými doklady, nicméně tato evidence obsahovala DIČ jednotlivých dodavatelů žalobce. Následně žalobce poskytl žalovanému záznamní evidenci přijatých zdanitelných plnění s opravenými údaji o dnech uskutečnění zdanitelného plnění a přesto, že tato opravená evidence neobsahuje DIČ jednotlivých dodavatelů, zahrnuje stejné daňové doklady, jako evidence původní. Žalovaný tak DIČ jednotlivých dodavatelů získá jednoduchým porovnáním obou evidencí, původní a opravené. Pokud žalovaný tvrdí, že taková evidence nedostojí požadavkům zákona, pak se mylí, neboť ustanovení § 100 zákona neomezuje množství dokumentů, ze kterých se záznamní evidence skládá. Jediným požadavkem na tuto evidenci je, aby byla sestavena v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání a aby v případě přijatých zdanitelných plnění obsahovala DIČ dodavatelů. Pokud se tedy záznamní evidence předložená žalobcem

sestává ze dvou dokumentů, je to zcela v souladu se zákonem a je pouze chybou žalovaného, že nedokáže vedle sebe složit dva dokumenty. Žalobce je tak přesvědčen, že vydání výzvy k odstranění pochybností představovalo toliko formální úkon, který měl jen účelově zamezit stanovení a vyplacení nadměrného odpočtu žalobci dle daňového přiznání. Žalovaný prováděl postup k odstranění pochybností přes 10 měsíců a nyní provádí daňovou kontrolu zahájenou dne 28. 5. 2015 (pozn. soudu - jde o kontrolu zahájenou za jiné zdaňovací období květen 2014). Přitom jde o úkon čistě formální. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodl tak, že postup k odstranění pochybností ve věci DPH za zdaňovací období prosinec 2014 byl nezákonným zásahem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že předmětná výzva k odstranění pochybností dostala obsahovým požadavkům tak, jak je vymezil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí č. j. 9Afs 110/2007 – 102. V tomto rozhodnutí je kromě požadavku na konkrétnost výzev ve vytýkacím řízení uvedeno, že ne každá formální vada vydané výzvy má za následek nezákonné zahájení vytýkacího řízení. Byl zdůrazněn požadavek vzájemné součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem s tím, že výzva k odstranění pochybností správce daně má umožnit daňovému subjektu, aby na ni mohl reagovat. Tzn., že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Výzva v dané věci naznačovala jisté pochybnosti žalovaného o uplatněném nadměrném odpočtu, a to z toho důvodu, že nejsou doposud ukončena daňová řízení za jiná zdaňovací období, kdy žalobce nesplnil svoji povinnost tvrzení a snažil se obrátit povinnost důkazního břemene vůči žalovanému. Nelze považovat za porušení zásady rovnosti skutečnost, že se správce daně rozhodne pro určitý postup k odstranění pochybností u některých daňových subjektů a u jiných nikoliv. Okolnosti každého daňového subjektu a daňového plnění jsou ze své podstaty jedinečné a nejde o porušení práva v tom, že v některých případech správce daně k tomuto kroku přistoupí a v jiných nikoliv. Žalobce se ke skutečnostem odůvodňujícím postup k odstranění pochybností vyjadřoval v rámci prošetření stížností podaných žalobcem v rámci postupu k odstranění pochybností, kdy žalovaný uvedl, že jedním z hlavních důvodů, proč žalobce nerozptýlil pochybnosti žalovaného je deklarovaná skutečnost, že záznamní evidence předložená žalobcem nesplňuje požadavky na tuto evidenci, kladené podle § 100 zákona o DPH, přičemž žalobce připouští, že v původní evidenci údaje zde uvedené nekorespondovaly s příslušnými daňovými doklady. Opravená evidence přijatých zdanitelných plnění, kterou následně žalobce předložil žalovanému, zase neobsahovala DIČ jednotlivých dodavatelů a žalobce měl mylně za to, že tento chybějící údaj žalovaný získá jednoduchým porovnáním původní a opravené evidence s daňovými doklady. Žalovaný přitom nemá dle žádného právního předpisu povinnost za žalobce sestavovat evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, naopak ustanovení § 100 odst. 1 zákona o DPH stanoví povinnost plátce uvést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení. Původní ani opravená evidence pro účely daně z DPH u žalobce nesplňovaly požadavky na tuto evidenci. Žalovaný také vyvracel názor žalobce na rozdělení důkazního břemene, kdy žalobce tvrdil, že důkazní břemeno unesl, že již neví, co by měl žalovanému v rámci postupu k odstranění pochybností předkládat, a důkazní břemeno přešlo na žalovaného. K tomu žalovaný odkazuje na úřední záznam k postupu o odstranění pochybností, v němž žalovaný uvedl, že u něj přetrvávají pochybnosti o tom, že pronájem plochy skladu dle faktury č. FP1400531 sloužil k uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Z tohoto důvodu byla také zahájena daňová kontrola. Žalovaný považuje celý postup

k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2014 za zákonný a vedený plně v souladu se všemi ustanoveními daňového řádu. Správce daně dále pokračuje v režimu daňové kontroly v prověřování dodavatelů žalobce, ověřování vyžádaných důkazních prostředků, prověřování vozidel v databázi evidence vozidel a dalších šetření i bez součinnosti se žalobcem. K možnosti zahájit daňovou kontrolu po ukončení postupu k odstranění pochybností odkázal na jednoznačnou aprobaci takového postupu v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozhodnutí spis. zn. Ans 10/2012 a 9Afs 40/2014. V případě důvodu pro pokračování dokazování v rozsahu zahájeného postupu k odstranění pochybností je rovněž nadbytečné poskytnutí 15ti denní lhůty k podání návrhu na provedení dalších důkazů, neboť po ukončení takového postupu nebylo vydáno rozhodnutí ve věci a další dokazování je věcí daňové kontroly.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu, jako nedůvodnou, zamítl.

IV. Replika žalobce

Žalobce v podané replice zrekapituloval vyjádření žalovaného, které se týkalo průběhu daňového řízení, a k části vyjádření, která se přímo vztahuje k žalobním námitkám, uvedl, že žalovaný uvádí prokazatelné nepravdy o tom, že by žalobce neplnil povinnost daňového tvrzení, že by se snažil obrátit povinnost důkazního břemene vůči žalovanému a že by namítal porušení zásady rovnosti mezi daňovými subjekty.

K tomu uvádí, že řádně podává svá přiznání k DPH, tak učinil i za předmětné zdaňovací období, přičemž neobracel povinnost důkazního břemene vůči žalovanému, neboť žalovaný žalobci nesdělil jedinou konkrétní a skutkově odůvodněnou pochybnost o jeho daňové povinnosti a vyzval ho k předložení veškerých dokladů a žalobce mu tyto doklady předložil. Porušení zásady rovnosti pak žalobce v žalobě namítal a již vůbec ne z důvodů uváděných ve vyjádření žalovaným. Žalobce trvá na tom, že postup k odstranění pochybností ve věci jeho daňového přiznání za prosinec 2014 je jako celek nutno považovat za nezákonný, neboť žalobci nebyly sděleny pochybnosti způsobem, který by mu umožnil tyto pochybnosti odstranit. Žalovaný od žalobce požadoval podklady v nezákonném rozsahu. Vedení postupu k odstranění pochybností trpělo nezákonnými průtahy a žalovaný zvolil nevhodný nástroj k prověřování daňových povinností žalobce namísto daňové kontroly.

V. Jednání před soudem

Zástupce žalobce uvedl, že žalobce požadoval ústní projednání věci na základě vyjádření žalovaného k žalobě, ve kterém žalovaný uvedl nepřesné, zavádějící nebo dokonce nepravdivé údaje při popisu rozhodných skutečností a dále také citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8Afs 38/2011-117, který se dle názoru žalobce týká skutkově naprosto odlišného případu, a proto je neaplikovatelný. Žalovaný se ve svém vyjádření nevypořádal s řadou právních názorů NSS, které žalobce ve své žalobě citoval.

Dle žalobce podstatou přetrvávajícího sporu je nejen rozdílný pohled na právní posouzení skutkového stavu, ale i rozdílným způsobem vnímání a vyličení rozhodných skutečností. Rozhodné skutečnosti žalobce rozděluje na tři oblasti podle časového hlediska. Tou první skutečností je vydání výzvy k odstranění pochybností ze dne 19. 2. 2015 a její

obsahové náležitosti. Druhou skupinou rozhodných skutečností je dle samotný průběh tohoto postupu od jeho zahájení 19. 2. 2015 až do jeho ukončení dne 5. 10. 2015 a třetí rozhodnou skutečností je ukončování postupu a zejména úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 29. 9. 2015, který byl žalobci doručen dne 5. 10. 2015 a jeho obsahové náležitosti. Od počátku až do skončení postupu k odstranění pochybností nebyly žalobci sděleny žádné konkrétní pochybnosti, žalobce neměl sebemenší příležitost nějaké relevantní pochybnosti žalovaného odstranit, to znamená prokázat.

Zástupce žalobce při jednání před soudem k důkazu předložil část záznamní evidenci k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014, která byla předložena dne 1. 4. 2015 při místním šetření. Tou má být prokázáno, že tato evidence splňuje zákonné náležitosti v ust. § 100 zákona o DPH a její podoba je dle žalobce významná. Současně však uvedl, že jde o opravenou část záznamní evidenci, která byla na požadavek žalovaného předložena dne 20. 7. 2015. Dále zástupce žalobce předložil 2x e-mailovou korespondenci mezi jednatelkou žalobce a jejím zmocněncem z června 2015, ze kterých vyplývá popis skutkového stavu z června 2015, kdy se žalobce pokusil aktivně kontaktovat žalovaného množstvím telefonátů. Tato korespondence od p. M. je směřovaná jednatelce žalobce. V dalším e-mailu ze dne 22. 6. 2015 se žalobce dotazuje svého zástupce, jak dopadl další z množství telefonátů se žalovaným, neboť žalobce se opakovaně v průběhu celého června dotazoval telefonicky žalovaného, jaké má pochybnosti a co má ještě žalobkyně prokazovat. Žalovaný o těchto telefonátech nepořídil žádné úřední záznamy, ani je nijak nezaprotokoloval a neustále sděloval, že na věci bude prioritně pracovat, a že žalobce zkontaktuje. Tato korespondence má prokázat, že komunikace se žalovaným opravdu proběhla a vystihuje skutkovou situaci na konci června 2015, kdy se žalobce snažil komunikovat aktivně se žalovaným a tato komunikace prostě nepřicházela.

Zástupce žalobce k důkazu předložil fotografii z internetových stránek jednoho z dodavatelů žalobce, jedná se o jedno z plnění, které žalovaný zpochybňuje, a přitom již v průběhu postupu k odstranění pochybností měl k dispozici vyjádření toho dodavatele, že na internetových stránkách je tato fotografie k dispozici. To bylo zaznamenáno ve vyjádření dodavatele, které bylo nezákonně zadrženo ve vyhledávací části spisu po celý průběh postupu k odstranění pochybností až do jeho ukončení. Žalovaný totiž v průběhu, respektive spíše až ke konci postupu k odstranění pochybností prověřoval tvrzení žalobkyně právě i bez její součinnosti, a toto své dožádání a odpovědi nezákonně zadržel ve vyhledávací části spisu. Zásah je nutné brát jako celek od zahájení postupu k odstranění pochybností až do jeho ukončení. Jeden ze zpochybňovaných dokladů, který uvedl žalovaný poprvé až ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, je daňový doklad od dodavatele za pronájem plochy skladů. Ten má prokázat, že správce daně ani ve výzvě k odstranění pochybností ani v celém průběhu nesdělil žádnou pochybnost ohledně tohoto přijatého zdanitelného plnění. Fotografie dokládá, že správce daně již v průběhu postupu k odstranění pochybností měl k dispozici důkazní prostředky odstraňující nesdělené pochybnosti. Podstatou žaloby je to, že žalobci nebyly ve výzvě sděleny žádné konkrétní pochybnosti, ve vztahu k prvnímu důvodu ve výzvě, jímž bylo vedení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2014. Druhým důvodem pochybností žalovaného je prostá skutečnost, že žalobci vznikl ve zdaňovacím období za prosinec 2014 nadměrný odpočet. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu takovéto odůvodnění výzvy k prokázání k odstranění pochybností je nezákonným zásahem, protože nejsou uvedeny konkrétní pochybnosti a není žalobci umožněno nějaké teoretické pochybnosti odstranit. Žalovaný měl po své výzvě k dispozici záznamní evidenci a žádnou další výzvu k prokázání skutečností nevydal. Nesrovnalostí mezi fakturami a záznamní evidencí, která není ani pochybností, si žalovaný nevšiml ani tři následující měsíce

do telefonátu ke dni 2. 7. 2015. Úřední záznam o dalším telefonickém hovoru ze dne 8. 7. 2015 je zjevně zkreslen, neboť v záznamu je uvedeno, že zástupce žalobce sdělil, že daňový subjekt nevidí důvod k požadavku správce daně na předložení evidence pro daňové účely za měsíc listopad 2014, zatímco žalobce požadoval na správci daně vydání výzvy. Je nutné odlišit požadavek na předložení záznamní evidence za prosinec 2014 a požadavek na předložení záznamní evidence za listopad 2014. Žalovaný nepožadoval doložení daňových identifikačních čísel, protože ty měl k dispozici z původní záznamní evidence. Lze připustit, že u dvou dokladů vznikly pochybnosti, tak je žalobce doplnil o správná data uskutečnění zdanitelných plnění. Šlo o chyby v souvislosti s tím, že software nemůže přepisovat již ukončená období a praxe účtování byla ke konci zdaňovacího období. Nicméně datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo ke dni 30. 12. 2014 a tyto doklady byly zahrnuty do daňového přiznání za rok 2014. Žalobce neměl problém záznamní evidenci za listopad předložit, ale chtěl to sdělit písemně, požadoval prostě výzvu s vysvětlením, proč žalovaný požaduje skutečnosti za listopad 2014 doložit.

Zástupce žalobce následně při jednání shrnul celou žalobní argumentaci v závěr, že žalovaný nerespektoval smysl a cíl institutu, kterým je postup k odstranění pochybností tak, jak tvrdí v podané žalobě.

Zástupce žalovaného se jednání nezúčastnil.

Soud při jednání rozhodl o návrzích žalobce na dokazování tak, že nebude provádět dokazování důkazními prostředky navrženými v podané žalobě ani listinami, které žalobce k důkazu uplatnil při ústním jednání před soudem.

VI. Posouzení věci městským soudem

V dané věci soud k posouzení oprávněnosti podané žaloby považuje především za potřebné vymezit, v jakých jednáních a postupech žalovaného žalobce spatřuje nezákonný zásah.

Žalobcovy výhrady nezákonnosti celého postupu k odstranění pochybností, jímž žalovaný ověřoval daňovou povinnost žalobce za zdaňovací období prosince roku 2014, postihují 3 okruhy jednání žalovaného.

Prvním úkonem, vůči němuž směřují námitky žalobce, a to námitky zásadní a stěžejní, je výzva žalovaného ze dne 19. 2. 2015, vydaná podle § 89 odst. 1 daňového řádu a její obsah.

Podle § 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 § 89 odst. 2 daňového řádu 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 došlo k odstranění těchto pochybností.

Tvrzení žalobce, že výzva žalovaného porušuje ust. § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu pro nekonkrétnost pochybností správce daně o výši daňové povinnosti žalobce a tím neumožňuje žalobci, aby pochybnosti správce daně odstranil, nemá oporu ve správním spise.

Výzva správce daně ze dne 19. 2. 2015 je založena na dvou důvodech a to, že:

- dosud nebyly odstraněny pochybnosti správce daně k daňovému přiznání za zdaňovací období květen 2014 a
- tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění výrazně převyšuje výši uskutečněných plnění, takže správce daně má pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, zda byla tvrzená zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata od plátců ve výši vykazované v přiznání.

Kromě uvedených důvodů žalovaný ve výzvě výslovně vyzval žalobce k prokázání, že plnění byla přijata od plátců daně a že žalobce má daňové doklady, s tím, aby žalobce předložil evidenci uskutečněných plnění a objasnil způsob jejího vedení.

Z uvedených důvodů zcela zřejmě vyplývá zdroj pochybností žalovaného, tkvící v situaci, kdy se u žalobce doposud nepodařilo objasnit skutečnosti vedoucí jej k vykazování nadměrného odpočtu i za jiné zdaňovací období – květen 2014, když ohledně tohoto období se nepodařilo daňové řízení ukončit. Žalobce neuvádí a z ničeho nevyplývá, že by postup žalovaného ve vztahu k období května 2014 byl shledán nezákonným a také není předmětem přezkumu soudem v tomto řízení. Ve vztahu k měsíci květnu 2014 tedy nelze s jistotou usuzovat na libovůli žalovaného a není tedy vyloučeno, že i pro zdanitelné období května 2014 je prověřováno daňové tvrzení žalobce opodstatněně. Určitý proces ověřování daňové povinnosti žalobce, společně s tím, že se jej doposud nepodařilo ukončit, může vzbudit pochybnosti správce daně o tom, zda i pro jiná zdaňovací období, v nichž je rovněž nadměrný odpočet nárokován, jsou nároky žalobce oprávněné a podložené reálným plněním. V této souvislosti je třeba poznamenat, že v každém zdaňovacím období dochází k různým obchodním transakcím, okolnostem přijímání a uskutečňování zdanitelných plnění, platbám za tato plnění a vystavování daňových dokladů, takže i daňová tvrzení daňových subjektů jsou jedinečná a nelze vyloučit, že jejich ověřování za jednotlivá zdanitelná období (zde měsíční) budou podléhat jiným procesům ověřování a posuzování odlišných nároků. Proto, jsou-li u žalobce prověřovány nároky na nadměrné odpočty a jeho daňová tvrzení za jiná zdanitelná období (žalobce mimo zdanitelných období květen 2014 a prosinec 2015 v podaných stížnostech ke správci daně dokonce zmiňuje i zahájení postupů k odstranění pochybností také za leden, únor, březen a duben 2015), nelze dovozovat, že důvodem k vydání předmětné výzvy k období prosince 2014 byl toliko vykázaný nadměrný odpočet, kterýžto důvod žalobce při jednání před soudem odmítl s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Prostá skutečnost – vykázaný nadměrný odpočet nebyla automatickým důvodem pro pochybnosti žalovaného. Důvodem pro vydání výzvy v tomto směru bylo ověřování daňových tvrzení žalobce za jiné zdaňovací období v dosud neukončeném, zřejmě obtížnějším procesu ověřování nároku na nadměrný odpočet, což přineslo pochybnost o věrohodnosti nároků žalobce na nadměrné odpočty a o tom, zda je žalobce své nároky schopen prokázat. Bez ohledu na to, zda při prověřování daňové povinnosti za měsíc květen 2014 měl či neměl být zvolen jiný prostředek (daňová kontrola), je pro posouzení předmětné výzvy ze dne 19. 2. 2015, která se týkala prosince 2014, relevantní okolnost, že se v součinnosti se žalobcem k tomuto datu nepodařilo proces ověřování daňové povinnosti za květen 2014 ukončit. Jen ve spojitosti s uvedeným je třeba posuzovat další důvod výzvy k odstranění pochybností,

spočívající také ve výrazném převýšení hodnoty přijatých zdanitelných plnění nad plněními uskutečněnými, tedy v nadměrném odpočtu.

Výzva žalovaného byla *v době jejího vydání* přiměřeným kontrolním prostředkem s ohledem na rozsah daňové povinnosti žalobce, který byl ověřován. Rozsah prověřované daňové povinnosti žalobce má také vliv na posouzení, zda výzva splňovala požadavky na konkrétnost určitých pochybností správce daně.

Konkrétnost předmětné výzvy je splněna požadavkem žalovaného na předložení dokladů o přijatých zdanitelných plněních a evidenci uskutečněných zdanitelných plnění toliko za zdaňovací období prosince 2014. Jde o rozsah plnění, který by bylo možné prokázat na základě daňových dokladů, případně jiných důkazních prostředků, prokazujících obchodní transakce žalobce v tomto měsíci. Je zřejmé, že to není správce, kdo je obeznámen s obchodní činností daňového subjektu tak, aby mohl již od počátku, kdy vydává výzvu k odstranění pochybností, daňový subjekt konkrétněji vyzvat k prokázání určitých skutečností. Je na správci daně, aby se nejprve seznámil s fakturačními doklady či záznamní evidencí a posoudil, zda je dostatečná a způsobilá odstranit pochybnosti správce daně. Na správci daně v této fázi postupu k odstranění pochybností při vydání výzvy nelze požadovat, aby své pochybnosti vyjádřil v míře konkrétnosti, kterou doposud z činnosti daňového subjektu nezná. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (srov. rozsudek č. j. 9 Afs 110/2007-102) vyslovil, že ucelené a najisto postavené (tedy konkrétní) poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, vycházející ze skutkových poznatků správce daně a jako jeden z těchto skutkových důvodů Nejvyšší správní soud příkladmo uvedl i dlouhodobé sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu. V souzené věci tedy nešlo o abstraktní důvod pochybností, který by byl vyjádřen tolik odkazem na určitý řádek daňového přiznání, jak žalobce nepřiléhavě aplikuje závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 9Afs 110/2007.

Jestliže žalobci bylo zcela jednoznačně dáno na vědomí, že je zpochybňováno přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění za měsíc prosinec, pak se žalobce nedůvodně brání argumentem, že se nemohl k pochybnostem správce daně vyjádřit a šlo jen o obecné tvrzení. Žalobce jednoznačně seznal, že má prokázat přijetí svých plnění a jejich uskutečnění dle deklarace na fakturách za měsíc prosinec 2014, tedy mohl upřesnit, jaká zdanitelná plnění, s jakými dodavateli a s jakými odběrateli uskutečňoval. Žalobce, pokud taková plnění uskutečnil, měl by fakturační i jiné – reálné okolnosti svých plnění znát. Žalobce, jak je patrné z jeho postupu, tyto pochybnosti seznal a mohl na ně reagovat, neboť je nesporné, že žalovaný vyzval žalobce k předložení daňových dokladů vztahujících se k prověřovanému období a žalobce tyto doklady předložil jak při místním šetření dne 1.4.2015, tak následně k telefonickému požadavku správce daně ze dne 2. 7. 2015. Učinil tak pro upřesnění určitých dat z důvodu rozporů mezi daňovými doklady a záznamní evidencí. Žalobce tedy věděl, co má prokazovat a jakým způsobem, a proto mohl jakýmkoliv důkazními prostředky svou obchodní činnost mající vliv na nadměrný odpočet doložit. Věcný a časový rozsah prověřovaných plnění a nároku na odpočet daně byl žalobci dán na vědomí a umožňoval mu na výzvu žalovaného v daném věcném a časovém rozsahu své daňové povinnosti reagovat, což žalobce činil a svou součinnost poskytoval.

Pro posouzení zákonnosti výzvy jako prvního úkonu v rámci postupu k odstranění pochybností a její přiměřenosti bylo jediné podstatné, že volba tohoto kontrolního postupu a jeho zahájení vydáním výzvy byly založeny na důvodech způsobilých založit pochybnosti

(nikoliv jistotu) správce daně o poměrech žalobce a jeho daňových povinnostech a byly zvoleny pro konkrétní věcný a časový rozsah, jemuž odpovídal požadavek žalovaného na předložení dokladů k prokázání plnění a který žalobci umožňoval reagovat a prokázat výši jeho daňové povinnosti. Výzva žalovaného splňovala požadavky ust. § 89 odst. 2 daňového řádu, žalovaný v ní sdělil žalobci důvody postupu k odstranění pochybností a způsob, jakým by žalobce měl pochybnosti odstranit. Nebyla výrazem libovůle žalovaného, žalobce ostatně sám v podané žalobě přiznává, že výzvě porozuměl, neboť sám uvádí, že mu nezbývalo, než reagovat předložením záznamní evidence k DPH a daňových dokladů.

Z uvedených důvodů není žalobní tvrzení o nezákonném zásahu, spočívajícím v obsahu výzvy jako úkonu zahajujícího postup k odstranění pochybností důvodné.

Jinou otázkou je, zda se předloženými důkazními prostředky žalobci podařilo pochybnosti správce daně odstranit a zda další průběh postupu k odstranění pochybností byl potřebný a naplňoval smysl tohoto kontrolního institutu, vedoucího k rozhodování v přiměřeném čase, bez zbytečných průtahů a bez obsahově i časově náročného dokazování.

Podle § 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 § 90 odst. 3 daňového řádu 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.

Ve fázi vyměřovacího řízení v procesu odstraňování pochybností není na správci daně, aby prokazoval daňovou povinnost žalobce, nejde o opatřování skutečností a poznatků průkazných, nýbrž pouze *zpochybňujících a vyvracejících* tvrzení daňového subjektu. Prokáže-li správce daně daňovému subjektu existenci pochybností o jeho daňovém tvrzení, nemění se důkazní břemeno daňového subjektu a břemeno důkazu o daňové povinnosti spočívá stále na daňovém subjektu.

Unesením důkazního břemene v daňovém řízení se správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek č. j. 2 Afs 32/2015) zabývaly dlouhodobě v řadě svých rozsudků s jednoznačným závěrem, že břemeno tvrzení i břemeno důkazu o daňovém tvrzení leží na daňovém subjektu, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti účetnictví žalobce, z něhož vzchází údaje daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení „vyvracející“ tvrzení daňového subjektu. Daňové řízení není řízením nalézacím a jeho účelem při posuzování nároku na odpočet daně není, aby správce daně na místo daňového subjektu nahrazoval daňové doklady vlastním dokazováním a došetřováním rozhodných skutečností. Prokázání toho, že došlo k přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění, je na daňovém subjektu, který toto plnění uskutečňuje a má k tomu dostupné poznatky.

Na potřebnosti a způsobu prokazování daňové povinnosti žalobce v daném případě závisel průběh postupu k odstranění pochybností. Pro posouzení zákonnosti průběhu

k odstranění pochybností není relevantní jen fakt, že žalobce žalovanému součinnost poskytoval, což je nesporné, ale zda jeho odpovědi a reakce na výzvy žalobce vedly k efektivnímu a pružnému prověření jeho daňové povinnosti.

Povahu a smysl postupu k odstranění pochybností vyložil již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, a to i v návaznosti na právní názor, který učinil ve vztahu k právní úpravě vytýkacího řízení dle § 43 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. j. 10 Afs 79/2014-45). Pro případ obou uvedených právních úprav, ale i ve vztahu k jiným postupům správce daně, které přispívají ke zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši (vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola) vyhodnotil, že 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 hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 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 opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností a správce daně jej využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností. Zákonná úprava postupu k odstranění pochybností sleduje rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů.

Městský soud v Praze proto z hlediska tvrzené nezákonnosti považuje za stěžejní, že z podkladů daňového řízení, dále shodně z rekapitulace skutkového stavu tvrzeného žalobcem v podané žalobě, z obsahu jím podaných stížností a i z úředního záznamu ze dne 29. 9. 2015 o průběhu odstranění pochybností dle § 90 daňového řádu vyplývá a je nesporné, že žalobce i žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností od vydání výzvy ze dne 19. 2. 2015 činili ve vzájemné součinnosti na sebe navazující úkony, směřující k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření splnění daňových povinností žalobce při existenci důkazního břemene žalobce (viz výše). Pochybnosti žalovaného se však nepodařilo rozptýlit z důvodu rozporů či chyb u dat dvou vystavených dokladů a identifikace jejich dodavatelů podle DIČ. Nebyly rozptýleny pochybnosti, zda vystavené faktury nebyly již žalobcem uplatněny za zdanitelné období listopadu 2015, neboť žalobcem nebyla žalovanému předložena k ověření záznamní evidence za měsíc listopad 2015. Úkony správce daně k odstranění uvedených nesrovnalostí byly od místního šetření dne 1. 4. 2015 číněny v časové posloupnosti telefonních výzev žalovaného dne 2. 7. 2015 a 8. 7. 2015 a 10. 7. 2015 a odpovědi žalobce – předložení opravené části záznamní evidence za měsíc prosinec 2015 dne 20. 7. 2015 Vzhledem k tomu, že ani na základě předložené opravené evidence za měsíc prosinec 2015 nebylo pro nedostatky v identifikaci dodavatelů žalobce (z důvodu absence DIČ v záznamní evidenci a tím i neověřitelnosti s daňovými doklady) a pro nepředložení záznamní evidence za listopad 2015 možné věcně a časově prověřit provedenou fakturaci, nebyly k době po datu 20. 7. 2015 odstraněny pochybnosti správce daně ohledně přijatých

faktur č. č. FP1400559, č. FP1400560 (nájem osobních vozidel) a dále i faktury č. FP1400531 (pronájem skladu), tj. zda najatá vozidla a pronájem skladu sloužil k uskutečňování zdanitelných plnění žalobce. Z úředního záznamu, jakož i z podané žaloby a ze správního spisu je dále patrné, že žalovaný dále paralelně od 31. 8. 2015 do 22. 9. 2015 vyřizoval stížnosti žalobce a dne 29. 9. 2015 zpracoval úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností, který doručil žalobci dne 5. 10. 2015. Závěr postupu k odstranění pochybností byl odůvodněn přetrvávajícími pochybnostmi a nezbytností zahájit daňovou kontrolu. Žalobce v přílohách žaloby ostatně doložil uvedený postup správce daně i úředním záznamem ze dne 8. 7. 2015, 27. 7. 2015 a oznámením o zahájení daňové kontroly ohledně DPH za zdaňovací období prosince roku 2015, datovaném dokonce ke dni 31. 8. 2015.

Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný průběžně soustřeďoval podklady pro ověření daňové povinnosti žalobce, prováděl dokazování a vyhodnocoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, avšak pro neprůkaznost části dokladů žalobce se mu nepodařilo proces ověřování v rámci postupu k odstranění pochybností ukončit. Soud rovněž nemohl nepřihlédnout k tomu, že žalobce ani v podaných stížnostech nepřispěl k osvětlení své daňové povinnosti, ačkoliv bylo v jeho zájmu podpořit podané stížnosti. Ve svých stížnostech pouze rekapituluje úkony správce daně a odkazuje na judikatorní standardy včetně citace rozhodnutí soudů. V jakých skutečnostech žalobce spatřuje zásah, přednesl zástupce žalobce až při jednání před soudem. Poukázal na prodlevu tří měsíců od 1. 4. 2015., kdy probíhalo místní šetření a kdy byly na výzvu žalovaného předloženy první doklady, do 2. 7. 2015, kdy se žalovaný dožadoval odstranění rozporu na fakturách a v záznamní evidenci. Zásah také spatřoval v prodlevě 2 měsíců před vydáním závěrečné zprávy o výsledku postupu k odstranění povinností.

Zákon nestanoví určitý časový prostor k základnímu prověření uplatněného nároku a nestanoví věcnou či časovou mez, z níž by bylo možné dovodit možnost uplatnění institutu postupu k odstranění pochybností a délku jeho trvání. Judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce zákonnosti postupu k odstranění pochybností je proto třeba i ve smyslu samotné této judikatury považovat za nikoliv vždy obecně použitelnou na každý případ, ale musí být individuálně posuzovány okolnosti případu včetně toho, jak k celému postupu přispěl i daňový subjekt. Je tedy otázkou, zda v případě žalobce je namítaná prodleva tří a dalších dvou měsíců přijatelná či nikoliv. Vzhledem k tomu, že správce daně musí mít určitý časový prostor k prověření daňových dokladů a k analýzám faktur a záznamní evidence, nelze jeho postup považovat za prodlevu, zvláště, když žalobce k rozporným údajům v záznamní evidenci, které se týkaly zpočátku toliko 2 faktur, nepředložil úplnou evidenci za předmětné zdaňovací období prosince roku 2014, která by obsahovala i DIČ dodavatelů, jak požaduje ust. § 100 zákona o DPH a vůbec nepředložil záznamní evidenci za listopad roku 2015, případně nedoložil žádnými jinými důkazními prostředky, kdy a od koho převzal a najal vozidla a jak je využil pro svoji ekonomickou činnost. Záznamní evidence za listopad 2014 byla potřebná pro vyjasnění rozporů vyplývajících z dat k měsíci listopadu 2014 v původně předložené evidenci. Žalobce neprokazoval materiální podstatu fakturovaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, jeho výhrady proti postupu žalovaného se zaměřily na nesouhlas s výzvou a s tím, jak nyní nově tvrdí, že žalovaný s ním komunikoval jen telefonicky a nevydával další výzvy k odstranění pochybností. Takových výzev nebylo třeba, neboť pochybnosti se týkaly faktur za měsíc prosinec 2014 v rámci věcně a časově stejných plnění, k nimž se vztahovala výzva ze dne 19. 2. 2015. Nesouhlas žalobce s postupem k odstranění pochybností, který se odvíjí od jeho přesvědčení, že již správci daně osvětlil vyvstálé pochybnosti a rozpornosti za předmětné zdaňovací období a jeho názor na jiný procesní postup (novou výzvu), nejsou pro kvalifikaci jednání žalovaného jako nezákonného

zásahu nezákonný rozhodné. Proto soud nepřistoupil k provedení důkazů navržených žalobcem při ústním jednání, neboť nebyl dán důvod k provádění (opakování) dokazování záznamní evidencí za prosinec roku 2014, o jejímž obsahu v původní i opravené verzi a předložení žalovanému není sporu. Další navržené důkazní prostředky, jimiž je interní e-mailová korespondence žalobce o průběhu komunikace se žalovaným a nedatovaná fotografie osobního vozidla neměly právní relevanci k předmětu sporu. Soud opakuje, že v dané věci nebylo sporné, že žalobce vyvíjel součinnost se žalovaným a že mu určité listiny předával, proto interní komunikace osob v rámci činnosti žalobce, která potvrzuje komunikaci se žalovaným, nemůže mít vypovídající hodnotu k oprávněnosti pochybností správce daně a procesu jejich odstraňování. Rovněž nedatovaná fotodokumentace osobního vozidla z internetových stránek dodavatele žalobce není způsobilá prokázat zbytečnost vedení postupu k odstranění pochybností.

Soud nepřezkoumává daňovou povinnost žalobce. Postup žalovaného z hlediska unesení důkazního břemene a správnosti daňové povinnosti žalobce je přezkoumatelný soudem v rámci případné žaloby proti rozhodnutí o daňové povinnosti. Z hlediska zásahové žaloby však soud zkoumá, zda procesní chování daňového subjektu a správce daně směřuje ke kýženému cíli – ověření daňové povinnosti v časově přiměřené době a prostředky, které umožňují daňovou povinnost ověřit a zda úkony postupu jsou v daném okamžiku a v daných souvislostech ověřování opodstatněné a na sebe věcně a časově navazují. To bylo v dané věci splněno. Prodleva tří měsíců, nebo dalších dvou měsíců v této věci je pochopitelná vzhledem k analýze dokladů žalobce a jeho záznamní povinnosti v rozsahu desítek faktur, způsobu přístupu žalobce k požadavkům žalovaného a i další paralelní činnosti správce daně vůči jiným daňovým subjektům. Žalovaný zahájil daňovou kontrolu poté, kdy v červenci 2015 zjistil, že i přes zpočátku jevící se jednoduchost ověřování daňové povinnosti žalobce toliko v rámci měsíčního rozsahu plnění a několika faktur, marně činí úkony pro ověření daňové povinnosti žalobce.

Žalovaný nepostupoval v rozporu se zákonem ani při ukončení postupu k odstranění pochybností a v uvedeném směru žalobce žádný rozpor se zákonem netvrdí. Žalobce kromě tvrzení o nezákonné výzvě v žalobě a o průtazích v řízení, které přdestřel při jednání před soudem, neuplatňuje nesoulad se zákonem při ukončení postupu k odstranění povinností. Tento postup byl ukončen úředním záznamem ze dne 29. 9. 2015, podle něhož žalovaný nepokračoval v dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností a v souladu s ust. § 90 odst. 3 daňového řádu informoval žalobce o zahájení daňové kontroly. Oproti tomu žalobce nesouladně v závěru své žaloby poukazuje na zahájení daňové kontroly za zdaňovací období květen 2011 a ve svém přednesu při jednání před soudem pouze zmínil, že konkrétní pochybnosti žalovaný uvedl až v úředním záznamu o ukončení postupu k odstranění pochybností, a tím své výhrady orientoval zpětně ve vztahu k žalobním tvrzením o nekonkrétnosti předmětné výzvy ze dne 19. 2. 2015.

VII. Závěr a náklady řízení

Na základě výše uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žalobcem namítané jednání žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností nelze kvalifikovat jako nezákonný zásah žalovaného, kterým by žalobce byl přímo zkrácen na svých právech v daňovém řízení.

Z uvedených důvodů Městský soud v Praze podanou žalobu podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zamítl jako nedůvodnou.

Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, soud mu proto nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

V Praze dne 5. října 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová