



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: ARALAN s.r.o.**, IČ 26383098, sídlem T. G. Masaryka 854/25, 360 01 Karlovy Vary, *zastoupeného Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov*, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Karlovarský kraj**, se sídlem Západní 19, 360 01 Karlovy Vary, v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného

t a k t o:

- I. **Postup k odstranění pochybností** vedený žalovaným proti žalobci ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního čtvrtletí 2015, zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 25.5. 2015, čj. 622969/15/2401-50523-402904, **byl nezákonným zásahem.**
- II. **Žaloba se v části, ve které žalobce žádá přikázat žalovanému obnovit stav před zásahem, zamítá.**
- III. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Žaloba

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni dne 8.2.2016 domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného podle § 82 a násl. s.ř.s., a to konkrétně určení nezákonnosti postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015. V odůvodnění své žaloby žalobce uváděl, že dne 25.5.2015 Finanční úřad pro Karlovarský kraj v poslední den lhůty daně daňovým řádem u žalobkyně zahájil postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015, a to výzvou k odstranění pochybností ze dne 25.5.2015. V této výzvě žalovaný uváděl, že u podaného přiznání vznikly pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a úplnosti a o pravdivosti údajů, uvedených v jeho oddíle C. Své tvrzení žalovaný odůvodnil konstatováním, že v podaném daňovém přiznání přijatá zdanitelná plnění převyšují plnění uskutečněná. V podaném daňovém přiznání za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015, základ daně přijatých plnění převyšuje hodnotu plnění uskutečněných o částku 546.892,- Kč, čímž vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně v souladu s § 72 a § 73 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalovaný dále odkázal na neukončené řízení s tím, že pochybnosti správce daně byly podpořeny i faktem, že správce daně vedl za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 u daňového subjektu postup k odstranění pochybností o údajích uvedených v podaném daňovém přiznání a v rámci tohoto postupu k odstranění pochybností nebyla daňovým subjektem věrohodně prokázána jeho reálná ekonomická činnost. Formulace vzniklých pochybností podle žalobce je velice obecná, prakticky vylučuje možnost konkrétní odpovědi. Ve výzvě je navíc specifikován ultimativní příkaz k předložení evidence podle § 100 zák. o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů, vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plnění uvedeného období. Dále jsou požadovány originály písemností, doklady o úhradách apod.

Zákon o dani z přidané hodnoty nikde nestanoví povinnost v průběhu roku účtovat o daňových dokladech k DPH podle zákona o účetnictví, čímž je vyžadována zákonem nepřípustná povinnost, neboť toto ustanovení platilo do roku 2010.

Proti této výzvě žalobce brojil stížností a žádostí o upřesnění výzvy tak, aby na ní mohlo být konkrétně reagováno. Žalovaný reagoval na tento požadavek negativně sdělením, že žalobkyni je dostatečně zřejmé, jaké konkrétnosti má žalovanému vysvětlit a doložit.

Žalobce v rámci vyčerpání všech opravných prostředků proti postupu správního orgánu, podal stížnost na postup správního orgánu, která byla nadřízeným orgánem, Odvolacím finančním ředitelstvím v Brně, zamítnuta.

Podle žalobce postup k odstranění pochybností zakotvených v § 89 odst. 1 daňového řádu, má být veden tak, aby výzva k odstranění pochybností byla učiněna kvalifikovaně a aby způsob jejího zformulování umožnil a vedl daňový subjekt k poskytnutí potřebných údajů a tím k dosažení účelu tohoto postupu, tedy k odstranění pochybností. Výzva musí být v maximálně možném rozsahu konkrétní, co do výčtu požadovaných skutečností vyčerpávající a plně srozumitelná a daňovému subjektu musí poskytnout jasný návod k tomu, co z údajů obsažených v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení nebo v příložených

listinách má správce daně konkrétně vysvětlovat, nebo prokazovat. Musí z ní být srozumitelné, co má daňový subjekt učinit, vysvětlit, doložit, prokázat nebo opravit. Podle žalobkyně použitá výzva a následná reakce na stížnost a na požadavek na upřesnění uvedené výzvy je zcela bez prvku konkrétnosti a srozumitelnosti ze strany žalovaného správního orgánu. Nezákonná část výzvy na předložení veškeré záznamní evidence a dokumentace koresponduje s rozsahem u daňové kontroly. Pak je však postup k odstranění pochybností na zcela neurčitěm základu postupem, kterým žalovaný správní orgán překračuje zákonem udělené pravomoci za účelem oddálit vyměření daně ve výši deklarované žalobkyní a zkrátit právo žalobkyně na shodná pravidla v hospodářské soutěži, v rámci evropského hospodářského prostoru.

Žalobce navrhl, aby postup žalovaného na podkladě výzvy k odstranění pochybností ze dne 25.5.2015, čj. 622969/15/2401-50523-402904 byl označen za nezákonný zásah a žalovanému bylo přikázáno obnovit stav před zásahem. Současně žalobkyně požádala o přiznání práva na náhradu nákladů řízení.

II.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě shrnul skutkový stav věci, na jehož podkladě považoval žalobu za nedůvodnou. Zdůraznil, že pochybnosti správce daně o oprávněnosti nároku na odpočet daně vykázaném v přiznání k dani z přidané hodnoty, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015, pramenily jednak z uvedeného nepoměru mezi vykázanými, přijatými a uskutečněnými plněními, ale také z poznatků správce daně, ve věci rozsahu ekonomické činnosti daňového subjektu, získanými v předchozím daňovém řízení, v jehož rámci daňový subjekt se správcem daně nekomunikoval a nespolupracoval a z tohoto důvodu nebyla z jeho strany prokázána reálná ekonomická činnost, jejíž uskutečňování má zákonnou a nezpochybnitelnou vazbu na oprávněnost nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zák. o DPH. Ze samotného textu výzvy k odstranění pochybností je tak patrné, že k odstranění pochybností správce daně nebylo třeba prvotně provádět časově a personálně náročné dokazování. V daném případě bylo možné předpokládat, že vniklé pochybnosti správce daně bude možné odstranit neprodleným a bezprostředním ověřením požadovaných údajů o ekonomické činnosti žalobce a předložením správcem daně ve výzvě požadovaných dokladů. Teprve ve chvíli, kdy vedené řízení dospělo vinou daňového subjektu, který byl tři měsíce nekontaktní, do fáze rozsáhlejšího a časově náročnějšího dokazování, přistoupil správce daně bezodkladně k zahájení daňové kontroly. Daňový subjekt na jedné straně tvrdil, že požadavek správce daně na odstranění pochybností představuje nesplnitelný požadavek, nicméně zmocněný zástupce daňového subjektu v reakci na vydanou výzvu správce daně předložením účetních dokladů správci daně dne 30. září 2015 tvrzení daňového subjektu o nesplnitelnosti požadavku správce daně, částečně relativizoval a započal s realizací odstraňování pochybností správce daně. V důsledku této skutečnosti lze konstatovat, že daňový subjekt tímto svým jednáním deklaroval splnitelnost požadavku správce daně v části výzvy obsahující požadavek na předložení důkazních prostředků vedoucích k odstranění ve výzvě uváděných pochybností.

Žalovaný setrval na tvrzení, že výzva k odstranění pochybností byla vydána v souladu s ust. § 89 daňového řádu a neztotožnil se s tvrzením žalobce, že správní orgán překročil

zákonem udělené pravomoci za účelem oddálit vyměření daně ve výši deklarované daňovým subjektem a zkrátit právo na shodná pravidla hospodářské soutěže v rámci Evropského hospodářského prostoru. Naopak žalovaný zdůraznil, že ze strany daňového subjektu nebylo postupováno bez zbytečných odkladů a v důsledku této skutečnosti došlo k oddálení vyměření daně. Daňový subjekt na napadenou výzvu k odstranění pochybností ve lhůtě odvíjející se ode dne jejího doručení 25.5.2015 a dále po dobu přibližně 3 měsíců žádným způsobem nereagoval a vlastním konáním nedodržel jednu ze základních zásad správy daní, spočívající ve vzájemné spolupráci na správě daní zúčastněných osob podle § 6 odst. 2 daňového řádu. Ve značném časovém odstupu podal daňový subjekt až 20. září 2015 stížnost na postup správci daně v reakci na sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností a následně 30. září 2015 učinil vůči správci daně podání, který se správcem daně vstoupil do dialogu. Správce daně na základě předpokládaného, jednoduchého a rychlého průběhu důkazního řízení zvolil výzvu k odstranění pochybností o údajích uvedených v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 a k předložení důkazních prostředků, jako postup splňující zásadu hospodárnosti podle § 7 daňového řádu.

K odkazu žalobce na právní názor Nejvyššího správního soudu v rozsudku z 13.11.2013, sp. zn. 52 Af 37/2013 žalovaný uváděl, že předmětný rozsudek nelze na daný případ aplikovat, neboť zmíněný rozsudek obsahuje závěr, že žalovaný výrazně zasáhl žalobce na jeho právu na řádné projednání věci, když postup k odstranění pochybností trvající téměř po dobu dvou let byl v rozporu s účelem § 89 daňového řádu a v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu, když ve věci nebylo konáno bez zbytečných průtahů a hospodárným způsobem, neboť opakovaným vydáváním dalších výzev, došlo k časově rozsáhlému vedení postupu k odstranění pochybností a prováděné dokazování, které bylo prováděno v rámci vedeného postupu k odstranění pochybností, svým charakterem vyžadovalo zahájení daňové kontroly.

Správce daně v dané věci přistoupil k postupu odstranění pochybností, neboť bylo možné předpokládat, že vzniklé pochybnosti, správce daně bude možné odstranit neprodleným a bezprostředním ověřením požadovaných údajů o ekonomické činnosti žalobce a předložením správci daně ve výzvě požadovaných dokladů. Podle žalovaného výzva k odstranění pochybností v souzené věci byla vydána v souladu s ust. § 89 daňového řádu. Z těchto důvodů nehodnotil žalovaný zvolený postup jako nezákonný zásah.

III.

Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud posoudil žalobu podle ust. § 82 a násl. s.ř.s.

Podle § 82 s.ř.s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen zásah) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu, nebo v jeho důsledku, bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 87 odst. 1 s.ř.s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zákon byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

Podle § 87 odst. 2, věta první, s.ř.s., soud rozsudkem určí, že zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah, nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.

Žaloba je důvodná.

a) výchozí skutkový stav

Dne 29.4.2015 žalobce podal u Finančního úřadu pro Karlovarský kraj přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015. V části VI. přiznání v rámci výpočtu daně uplatnil daň na výstupu ve výši 168.467,- Kč, odpočet daně ve výši 283.135,- Kč a nadměrný odpočet vykázal ve výši 114.678,- Kč. Výzvou ze dne 25.5.2015, čj. 622969/15/2401-50523-402904 Finanční úřad pro Karlovarský kraj vyzval žalobce k odstranění pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť vzhledem k tomu, že v podaném daňovém přiznání přijatá zdanitelná plnění převyšují plnění uskutečněná, vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Pochybnosti správce daně byly podpořeny i faktem, že správce daně vedl za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 u daňového subjektu postup k odstranění pochybností o údajích uvedených v podaném daňovém přiznání a v rámci tohoto postupu nebyla daňovým subjektem věrohodně prokázána jeho reálná ekonomická činnost. Daňový subjekt byl proto vyzván, aby prokázal, že při uplatnění odpočtu daně z přijatých plnění vykázaných v podaném daňovém přiznání za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015, postupoval v souladu s § 72 a § 73 zák. o DPH, a aby prokázal, co je konkrétně předmětem jeho ekonomické činnosti a že plnění vykázaná na řádku č. 1 podaného daňového přiznání byla fakticky a reálně uskutečněna. Předmětnou výzvou byl žalobce vyzván k předložení evidence podle § 100 zák. o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Žalobce jako daňový subjekt byl vyzván, aby předložil originály všech písemností, které se vztahují k dotčenému dokladu, zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení. Současně byl vyzván k předložení dalších účetních dokladů, jako deníku, hlavní knihy a knihy analytické evidence podle § 13 zák. o účetnictví č. 563/1991 Sb., resp. vkladové evidence. Lhůta pro odstranění uvedených pochybností byla stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

Dne 15.9.2015 Finanční úřad pro Karlovarský kraj vyhotovil úřední záznam o průběhu postupu odstranění pochybností, v jehož závěru konstatoval, že pochybnosti o oprávněnosti uplatnění odpočtu daně nebyly odstraněny, neboť daňový subjekt nepředložil daňové doklady, či jiné důkazní prostředky, které by prokázaly, že daňový subjekt fakticky uskutečňuje

ekonomickou činnost. Daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně v celkové výši 283.135,- Kč podle § 72 a § 73 zák. o DPH z přijatých zdanitelných plnění výhradně k jeho ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 1 zák. o DPH. Výsledek postupu k odstranění pochybností byl daňovému subjektu správcem daně sdělen formou písemného sdělení ze dne 16.9.2015, vzhledem k tomu, že daňový subjekt se správcem daně nekomunikoval a za daňový subjekt nebyla zplnomocněna žádná osoba oprávněná za daňový subjekt jednat před správcem daně.

Finanční úřad pro Karlovarský kraj podle protokolu o ústním jednání dne 19.10.2015 zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 v rozsahu:

1. prověření uplatnění nároku na odpočet daně v celkové výši 283.135,- Kč s přijatých plnění v souladu s ust. § 72 odst. 1 zák. o DPH, a zda tato přijatá plnění byla použita výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v ust. § 72 odst. 1 zák. o DPH a
2. prověření reálného a faktického uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na řádku 1 prověřovaného daňového přiznání.

b) právní posouzení věci

Krajský soud v rámci projednávané žaloby zkoumal, zda výzva k odstranění pochybností ze dne 25.5.2015 byla vydána v souladu se zákonem či nikoliv a zda je tím zvolený postup zásahem nezákonným.

Podle § 89 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., 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, vyzval 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.

Jak vyplývá z předmětné výzvy k odstranění pochybností, správce daně na základě přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty podaného žalobcem za 1. čtvrtletí 2015, shledal pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť v podaném daňovém přiznání, přijatá zdanitelná plnění převýšila plnění uskutečněná. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH v souladu s § 72 a § 73 zák. o DPH.

Krajský soud shledal, že postup správce daně je nezákonným zásahem, neboť výzva k odstranění pochybností byla vydána za okolností, kdy správce daně měl zahájit u žalobce daňovou kontrolu.

Při posuzování důvodnosti žaloby vycházel krajský soud z výkladu ust. § 89 a § 90 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a to v návaznosti na důvodovou zprávu ve vztahu k těmto zákonným ustanovením a s přihlédnutím k právním názorům rozhodovací praxe správních soudů, zejména Nejvyššího správního soudu. Z důvodové zprávy k ust. § 89 daňového řádu vyplývá, že postup k odstranění pochybností je uceleným souborem úkonů, který správce daně fakultativně využívá v rámci nalézacího řízení. Správce daně jej využívá ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. V případě, že vzniknou takovéto pochybnosti, správce daně se rozhoduje, zda ověří schopnost daňového subjektu své tvrzení prokázat pomocí institutu místního šetření, při kterém dojde např. k ohledání několika faktur nově provozovaného skladu apod. nebo zda jsou pochybnosti takového rozsahu, že by mělo dojít k zahájení daňové kontroly, anebo zda postačí, pokud daňový subjekt potřebné listiny s případným vysvětlením doručí správci daně. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, vyzve jej v tomto duchu. Cílem návrhu je upravit nejen zahájení tohoto postupu, ale také jeho průběh a ukončení, které v předchozí právní úpravě absentovaly. Zvolí-li správce daně k vyjasnění sporných a nejasných skutečností postup k odstranění pochybností, je povinen své pochybnosti konkretizovat ve výzvě podle § 89 odst. 1 daňového řádu, kterou doručí daňovému subjektu. Obsah výzvy musí být podle odst. 2 formulován tak, aby umožnil daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků. Ve výzvě musí být pochybnosti vymezeny tak, aby měl daňový subjekt možnost se k nim vyjádřit a nepostačí pouhé tvrzení, že tu jsou pochybnosti (podle *důvodové zprávy k ust. § 89 daňového řádu*).

Postup k odstranění pochybností je tak 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. Zákonodárce v nové úpravě spatřoval prostředek k zabezpečení maximální rychlosti v dané fázi řízení, a to jednak proto, aby správce daně mohl zahájit s daňovým subjektem bezprostřední komunikaci a jednak proto, aby vzniklé pochybnosti o výši daňových povinností mohly být záhy potencionálně odstraněny. Již ve zmíněné důvodové zprávě k daňovému řádu se uvádí, že samotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení např. telefonicky či u správce daně, ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci pokračovat, nikoliv však další výzvou k odstranění povinností, ale běžnou komunikací v rámci dokazování.

Nejvyšší správní soud se rovněž zabýval otázkou rozdílů postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Tento soud se již jejich vztahem zabýval, byť se tehdy jednalo o řešení na základě právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V této otázce je však níže uvedený právní názor zcela použitelný i nyní. Soud uvedl,

že ...za určitých okolností by časové parametry obou kontrolních postupů (pozn. kontrolní postupy - vytykácí řízení § 43 a daňovou kontrolu § 16) správci daně umožňovaly volbu mezi nimi a že dokonce by bylo možno uvažovat o jejich současném uplatnění. Něco takového však není přípustné. V první řadě je předtím, než se vůbec bude řešit otázka, který z postupů uplatnit, nutno postavit na jisto, že u obou z nich jsou splněny nejen časové, ale i další (věcné) podmínky pro jejich uplatnění. ... I pokud by byly časové a věcné podmínky pro uplatnění obou kontrolních postupů současně splněny, nelze je uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř., podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Jelikož vytykácí řízení opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla na místě nejprve zahájit vytykácí řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytykácí řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008-147, č. 2137/2010 Sb. NSS). Jakkoli tedy lze daň vyměřit v rámci obou řízení, je třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů. (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2014, čj.1 Aps 20/2013-61, dostupném na www.nssoud.cz)

Jak tedy vyplývá z legislativní koncepce postupu k odstranění pochybností, správci daně není dána ničím neomezená možnost výběru, který postup při správě daně v konkrétním případě zvolí. Postup k odstranění pochybností bude přitom správce daně využívat v případech, kdy je jeho použití přiléhavé, a to zejména, pokud nejde o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností. V přezkoumávaném případě však výzva k odstranění pochybností neobsahuje žádný údaj, nebo žádné tvrzení správce daně o konkrétních pochybnostech, které by správce daně měl ohledně např. nějakého konkrétního účetního případu, který by v účetnictví žalobce zjistil a výzva obsahuje pouze obecný názor, že výše deklarovaných hodnot vstupu a výstupu dosahují významných hodnot s nevýznamnou daňovou povinností, aniž by tento závěr byl vztažen ke konkrétní činnosti žalobce. Žalobce nebyl vyzván k odstranění konkrétních pochybností, správnosti, pravdivosti, či průkaznosti údajů týkající se konkrétní věci, ale byl obecně vyzván k předložení evidence podle § 100 zák. o DPH a předložení důkazních prostředků, prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení a dalších účetních dokladů, včetně deníku, hlavní knihy, knihy analytické evidence, ve smyslu zákona o účetnictví. Tento výčet skutečností, které měly být doloženy k odstranění pochybností správce daně, je však typický pro daňovou kontrolu, protože se netýká konkrétní obchodní operace, které by se pochybnosti správce daně týkaly, ale zahrnuje v podstatě vše, co bylo předmětem činnosti žalobce ve zdaňovacím období. Pokud správci daně vznikly takové obecné, univerzální pochybnosti, a to i pochybnosti v podstatě samé věci, zda žalobce vykonává reálnou ekonomickou činnost, pak bylo namísto zahájení daňové kontroly a to tím spíše, že správce daně byl seznámen s neúspěšností postupu

k odstranění pochybností u téhož daňového subjektu již ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2014.

Krajský soud může akceptovat argumentaci žalovaného v tom směru, že od 25.5.2015, kdy byl postup k odstranění pochybností u žalobce zahájen, v podstatě až do 16.9.2015, kdy postup k odstraňování pochybností byl ukončen, byl žalobce jako daňový subjekt nekontaktní a se správcem daně nespolupracoval. Tato skutečnost však neměla přímý vliv na rozhodnutí správce daně, zda přistoupit k zahájení postupu k odstranění pochybností, či zda přímo zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu. Určující pro zvolení zákonem předvídaného kroku bylo vyhodnocení skutečností a rozsahu skutečností, které jsou nezbytné pro řádné stanovení daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že krajský soud shledal, že správce daně přistoupil k postupu odstraňování pochybností v rozporu s ust. § 89 daňového řádu, byl tento jeho zásah nezákonným. V této části byl žalobce úspěšný, neboť soud vydaným deklaratorním rozhodnutím prohlásil uplatněný postup za nezákonný v souladu s ust. § 87 odst. 2 s.ř.s.

Žalobce se však současně dovolával vydání konstitutivního rozhodnutí, kterým by soud správci daně zakázal, aby v porušování žalobcova práva dále pokračoval a obnovil stav před zásahem. Podmínky pro vydání tohoto rozhodnutí konstitutivní povahy soud však neshledal, neboť nezákonný postup byl ukončen dne 19.10.2015, kdy správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu. Užití jednoho ze dvou institutů, tedy postupu k odstranění pochybností provádění nebo daňové kontroly se vzájemně vylučuje a proto od 19.10.2015, již nezákonný zásah netrval a jeho opakování v důsledku následného vedení daňové kontroly již u žalobce nehrozí. V této části žaloby stran návrhu na vydání konstitutivního rozhodnutí byl tedy žalobce neúspěšný, a protože nezákonný zásah v době vydání rozhodnutí soudem, a ani v době podání žaloby netrval, soud v této části žalobu podle § 87 odst. 2 s.ř.s. zamítl.

Krajský soud projednal žalobu bez nařízení jednání při splnění podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s.ř.s., kdy žalobce i žalovaný udělili s tímto postupem souhlas.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 s.ř.s., neboť žalobce dosáhl poměrného úspěchu (ve vztahu k deklaratornímu rozhodnutí soudem) i částečného neúspěchu (ve vztahu k rozhodnutí konstitutivnímu) a za této situace soud neshledal důvody vhodné zvláštního zřetele, pro které by mohla být žalobci náhrada nákladů řízení přiznána. V této souvislosti bral soud na zřetel skutečnost, že žalobce se domáhal vydání konstitutivního rozhodnutí prostřednictvím žaloby uplatněné v době, kdy nezákonný zásah již zjevně netrval. Za této situace krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků na náhradu nákladů řízení nemá právo.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-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 Plzni dne 31. května 2016

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková