



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: ATANAI CZ, s. r. o.**, se sídlem Roháčova 188/37, Praha 3, IČO: 27950034, zastoupen Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jungmanova 319, Jičín, proti **žalovanému: Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1 o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem,

t a k t o :

- I. Soud zakazuje žalovanému, aby pokračoval v porušování žalobcova práva na včasné ukončení postupu k odstranění pochybností, spočívajícího v tom, že žalovaný doposud neučinil úkony směřující k ukončení postupu k odstranění pochybností dle § 90 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
- II. Soud žalovanému přikazuje, aby započal činit úkony směřující k ukončení postupu k odstranění pochybností dle § 90 zákona č.280/2009Sb., daňového řádu ve lhůtě dvou měsíců od právní moci rozsudku.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 19 891,06 Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku, k rukám zástupce žalobce Ing. Zdeňka Urbana, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem, který spatřuje v postupu žalovaného v rámci vyměřovacího řízení, kdy žalobci je nezákonně a bezdůvodně zadržován nadměrný odpočet za zdaňovací období listopad 2014. Tvrdí, že tímto postupem žalovaného byl přímo zkrácen na svých právech.

K vyměřovacímu řízení žalobce uvádí, že dne 22. 12. 2014 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, za zdaňovací období listopad 2014. Žalovaný v souvislosti s daňovým přiznáním zahájil postup k odstranění pochybností výzvou ze dne 22. 1. 2015 doručenou žalobci dne 26. 1. 2015. Dne 16. 2. 2015 se uskutečnilo místní šetření, které bylo zaznamenáno do protokolu a žalobci bylo následně dne 26. 5. 2015 doručeno vyrozumění o výsledku prošetření stížnosti, neboť správce daně obsah protokolu z místního šetření posoudil jako stížnost žalobce proti postupu správce daně ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu a tuto stížnost shledal nedůvodnou. Žalobce poté, dne 9. 6. 2015 podal dle § 261 odst. 6 daňového řádu žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti k Odvolacímu finančnímu ředitelství. Následně obdržel vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 8. 2015 o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu. Po prošetření stížnosti nebyly v dané věci učiněny žádné kroky k nápravě. Dle žalobce byl správce daně nečinný a postupoval v rozporu s ustanovením § 261 odst. 4 daňového řádu i při vyřizování uvedené stížnosti, neboť o stížnosti bylo rozhodnuto až po 98 dnech, tedy po lhůtě stanovené zákonem. K uvedenému žalobce uvádí, že ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, č. j. 9Aps 4/2013 – 25 je podání stížnosti, ale rovněž i žádosti o prošetření způsobu vyřízení takové stížnosti prostředkem ochrany v případě nezákonnosti při postupu k odstranění pochybností a žalobce tento prostředek ochrany tak vyčerpal.

Žalobce tvrdí, že postupem žalovaného byl přímo zkrácen na svých právech a nezákonnost postupu žalovaného spatřuje v následujících skutečnostech:

Namítá, že výzva k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2014 je nezákonná. Vytýká, že žalovaný ve své výzvě ze dne 22. 1. 2015 uvedl pouze obecné pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce, které však mohou pramenit z jakéhokoliv podaného daňového přiznání s určitou strukturou vykázaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, aniž by sdělil, jaké má konkrétní pochybnosti, jenž jsou podmínkou pro to, aby se žalobce mohl k těmto konkrétním pochybnostem vyjádřit, případně je odstranit. Žalobce namítá, že jako důvod pochybností žalovaný uvedl zcela irelevantní skutečnost, jenž se vymyká sféře vlivu žalobce. Touto skutečností a jediným důvodem vydání výzvy je notářský zápis 9895/2014 zaslaný do datové schránky správce daně, ze kterého vyplývá, že žalobce dodal zboží společnosti SCILLA Spolka z organiczona odpowiedzialnoscia (dále jen SCILLA Spolka), jejímž jednatelem je pan J. V. Správce daně ve výzvě uvedl, že tento jednatel byl v minulosti také místopředsedou společnosti ALL MOBIL, a. s., která v té době neplnila své povinnosti vůči místně příslušnému správci daně. Žalobce se proto domnívá, že žalovaný spojuje pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů v daňovém přiznání se skutečností, která se týká třetí osoby, jenž není odběratelem ani dodavatelem daňového subjektu. Společnost ALL MOBIL, a. s., není obchodním partnerem žalobce ani s ním tuto společnost nepojí jakákoliv souvislost. Namítá, že skutečnost, že třetí, zcela nespojená osoba neplnila vůči svému místně příslušnému správci daně daňové povinnosti, nijak nesouvisí s prodejem zboží, uskutečněném žalobcem pro společnost SCILLA Spolka. Důvod k vydání výzvy k odstranění pochybností je tak zcela irelevantní ve vztahu k žalobci a mimo důkazní sféru žalobce. Na podporu svých tvrzení žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9Afs 67/2007, v němž se Nejvyšší správní soud vyslovil k tomu, jaké důkazní břemeno stíhá daňový subjekt, totiž pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém

daňovém přiznání, přičemž důkazní břemeno nelze pojímat tak široce, že by se týkalo prokázání všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Vyslovil, že rozsah dokazování nelze pojímat tak, že by účastník řízení měl prokazovat skutečnosti zatěžující jiný daňový subjekt. Takové prokázání uvedených skutečností přesahuje reálné a očekávané důkazní možnosti účastníka řízení a správce daně tak požadoval vyvrácení něčeho, co se vymyká sféře jeho vlivu.

Žalobce tvrdí, že postup žalovaného a odůvodnění výzvy založené na skutečnostech týkajících se třetí osoby, je zcela v rozporu se samotnými principy právního státu, dle kterých každý odpovídá za své jednání, ale nikdy nemůže být shledán odpovědným za jednání jiných, na něm nezávislých subjektů. Tvrdí, že žalovaný svou výzvu postavil výhradně na skutečnosti týkající se třetí osoby, za kterou žalobce nemůže nést odpovědnost a po žalobci nelze požadovat předložení důkazních prostředků o skutečnosti, na které se nepodílel a která nesouvisí s jeho obchodní transakcí. Z textu výzvy nevyplývá, ve které době společnost ALL MOBIL, a. s. neměla plnit své povinnosti, a proto správní úvaha žalovaného o důvodech pochybností je učiněna bez jakékoliv vazby k období a dokumentaci, která ji má dokládat, a tato úvaha je zcela nepřezkoumatelná. Nadto tento jediný důvod pochybností je v rozporu s dokumentací a s předchozími zjištěními správce daně, vyplývajících z protokolární výpovědi pana J. V. v odpovědi na mezinárodní dožádání ve věci společnosti ROTOM EX, s. r. o., kdy neplnění povinností společností ALL MOBIL, a.s. byla žalovanému vysvětlena. Žalovanému je známo, že společnost ALL MOBIL, a.s. byla nucena několikrát změnit osobu zajišťující vedení účetnictví společnosti, když jednotliví účetní řádně neodváděli svoji práci.

Žalobce namítá, že v rámci místního šetření se snažil o zjištění konkrétních pochybností žalovaného, ten však žádné konkrétní pochybnosti neuvedl a odkázal na vydanou výzvu. Žalovaný neuvedl ani jedinou konkrétní pochybnost ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, žádné důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. Pokud správce daně uvede jen obecné pochybnosti a požaduje po daňovém subjektu předložení konkrétních dokladů, jedná se o nezákonný postup, jímž správce daně nahrazuje daňovou kontrolu. Žalobce tak byl zatěžován naprosto nekonkrétní výzvou a vyzván de facto k předložení celého účetnictví a všech ostatních dokladů. Ačkoli ve výzvě nebyly obsaženy žádné konkrétní pochybnosti, žalovaný po žalobci vyžadoval, aby předložil evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů, vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Již ze samotného požadavku na předložení celé evidence a nikoli pouze její konkrétní části, vztahující se ke konkrétním pochybnostem, je zřejmé, že žalovaný žádné konkrétní pochybnosti neměl. Žalobce uvádí, že daňový subjekt má právo, nikoli povinnost, odstranit případné pochybnosti správce daně a volba případných důkazních prostředků je ponechána zcela na jeho rozhodnutí. Správce daně není oprávněn daňovému subjektu uvádět, co požaduje předložit, aby jeho pochybnosti byly odstraněny. Žalovaný tak požadoval po žalobci předložení dokladů v rozsahu, který odpovídá spíše daňové kontrole a nikoli postupu k odstranění pochybností. Postup žalovaného tak byl v rozporu s ustanovením § 89 odst. 2 daňového řádu.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014. In eventum navrhl, aby soud určil, že zásah žalovaného, spočívající v zahájení a vedení

postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2014 dle výzvy ze dne 22. 1. 2015, byl nezákonný.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě konstatuje obsah výzvy, která se týkala zdaňovacího období listopad 2014 a v níž správce daně příkladným výčtem zdůvodnil vznik pochybností na základě zjištění týkajících se kupujícího - společnosti SCILLA Spolka se sídlem v Polské republice. V tomto směru poukazuje na notářský zápis, podle kterého bylo zboží předáno dopravcem F. K. kupujícímu v Polské republice v místě sídla notářského úřadu. Uvádí skutečnosti, které se týkají jednatele společnosti SCILLA Spolka J. V., který byl v minulosti také místopředsedou společnosti ALL MOBIL, a. s., jenž neplnila své daňové povinnosti vůči místně příslušnému správci daně. Žalovaný uvádí, jaké doklady byly na žalobci požadovány, a sice předložení evidence dle ustanovené § 100 zákona o DPH a daňové doklady, vztahující se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním v uvedeném zdaňovacím období.

Žalovaný uvádí, že výzva obsahuje všechny zákonné náležitosti a z jejího textu zcela nepochybně vyplývá pochybnost žalovaného, týkající se údajů uvedených v oddíle C přiznání k DPH za období listopad 2014. Žalovaný tvrdí, že předmětná výzva byla způsobilá splnit svůj základní účel, tj. informovat žalobce o pochybnostech správce daně, a na žalobci bylo, aby v návaznosti na jeho důkazní břemeno vyplývající s ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu uvedené pochybnosti vyvrátil a prokázal správnost, pravdivost a úplnost svých tvrzení. Výzva k odstranění pochybností byla formulována po předložení potvrzení o dodání zboží – notářských zápisů a faktur, kdy dodavatelem byl žalobce a odběratelem polská společnost SCILLA Spolka. Žalobce i u předchozích, prověřovaných zdaňovacích období uplatňoval nadměrný odpočet, deklaroval pořízení zboží v tuzemsku od různých dodavatelů a dodání zboží do jiného členského státu. Tyto transakce měly společné znaky. Proto vzhledem k tomu, že žalobce opakovaně nárokoval nadměrné odpočty, správce daně s odkazem na ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, byly zjištěny co nejúplněji. Žalovaný má podezření na účelové čerpání nadměrných odpočtů a zapojení žalobce do mezinárodního karuselového podvodu. Proto žalovaný zahajuje postupy k odstranění pochybností, přičemž dle potřeby dokazování převádí do daňové kontroly či přímo zahajuje daňovou kontrolu.

Žalovaný je toho názoru, že rozsudek Nejvyššího správního soudu, dle kterého není možné důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je i na prokázání skutečností, ohledně kterých daňová povinnost stíhá zcela jiný subjekt, nelze aplikovat na předmětný případ. Pochybnost správce daně se zcela jednoznačně týkala žalobce a jeho odběratele.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby podaná žaloba byla v plném rozsahu zamítnuta.

III. Replika žalobce

Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného zaslal soudu repliku, v níž poukazuje na to, že žalovaný ve svém vyjádření k žalobě vyvozuje své pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce DPH z nároků žalobce na nadměrné odpočty a z podezření na zapojení žalobce do mezinárodního karuselového podvodu. V uvedeném žalobce spatřuje účelovost jednání žalovaného, kdy postup k odstranění pochybností je automaticky zahajován u všech období,

ve kterých žalobce nárokuje nadměrné odpočty. Žalobce současně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Aps 20/2013-61 dovozuje, že žalobce nemá být kroky správního orgánu omezován jinak, než stanoví zákon a adekvátními prostředky. Žalobce považuje výzvu k odstranění pochybností, jakož i celý postup k odstranění pochybností za nezákonný a trvá na tom, že na obecnou výzvu nemohl adekvátně reagovat.

S obsahem repliky byl žalovaný seznámen při jednání před soudem.

IV. Jednání před soudem

Při jednání před soudem zástupkyně žalobce trvala na žalobním návrhu a poukázala na vyjádření žalovaného, podle něhož žalovaný automaticky zahajuje postupy k odstranění pochybností bez ohledu na to, zda vůbec nějaké pochybnosti má, v podstatě u všech období, kde si žalobce uplatňuje nadměrný odpočet. Z toho je zřejmá účelovost jednání žalovaného, bez konkrétních pochybností, jak vyžaduje § 89 daňového řádu a žalovaný sám uvádí, že postup k odstranění pochybností nebyl dosud ukončen. To odůvodňuje pouze tím, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, ačkoliv ten nebyl schopen nic předložit, protože doposud neví, jaké jsou pochybnosti správce daně. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu v případě, že nedošlo k odstranění pochybností, jak se správce daně domnívá, měl správce daně daňovému subjektu sdělit výsledek postupu k odstranění pochybností, to znamená, že postup k odstranění pochybností už měl být dávno ukončen, zatímco postupem žalovaného v podstatě dochází k zadržování nadměrného odpočtu bez ohledu na to, jakým způsobem žalobce v dané věci postupuje. Jedinou pochybností, která byla ve výzvě uvedena, byla skutečnost, že jednatel odběratele byl v některém období jednatelem společnosti ALL MOBIL, a.s. Správce daně ve výzvě neuvedl ani v jakém období se o tuto skutečnost jednalo a jaký to má vliv na podání žádosti o vrácení nadměrného odpočtu za zdaňovací období v listopad 2014. Na přímý dotaz zástupce daňového subjektu žalovaný nebyl schopen konkrétní pochybnost vysvětlit. Zástupkyně žalobce zdůraznila, že podezření ze zapojení do karuselových podvodů bylo obsaženo pouze ve vyjádření k žalobě. Nebylo uvedeno ve výzvě k odstranění pochybností, je v ní pouze uvedeno, že pochybnosti vyplývají především ze skutečnosti, že byla předložena kopie notářského zápisu a že jednatel obchodního partnera žalobce byl dříve jednatelem a předsedou společnosti ALL MOBIL, a.s. a tato konkrétní osoba, p. J. V. byl zároveň jednatelem i jiné společnosti, která se správcem daně spolupracovala. Jmenovaný přitom vysvětloval i v předcházejícím řízení důvody, pro které byl nucen opakovaně měnit osobu zajišťující vedení účetnictví a snažil se o spolupráci se správcem daně. Žalobce pochybnosti, které vyplývají pouze z toho, že určitá osoba je jednatelem několika společností, z nichž některá v minulých obdobích opět bez specifikace nespolečně se správcem daně, nepovažuje za dostatečně konkrétní k tomu, abych se k tomu mohl vyjádřit. Navíc když v podstatě veškeré skutečnosti a důvody byly správcem daně již známy.

Žalovaný také neuvedl, z jakých důvodů nelze na věc žalobce aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9Afs 67/2007. Kontinuálním zadržováním vrácení nadměrných odpočtů za jakékoliv zdaňovací období, za které je nadměrný odpočet uplatňován, je nejen v rozporu s právními předpisy, ale v podstatě ohrožuje i samotnou existenci daňového subjektu.

Žalobce má za to, že hodlá-li správce daně kontrolovat veškeré účetnictví, má zahájit daňovou kontrolu.

Zástupkyně žalovaného při jednání uvedla, že vyměřovací řízení není dosud ukončeno, protože žalobce nepředložil důkazní prostředky, kterými by zdokladoval nárok na nadměrný odpočet. Ani postup k odstranění pochybností není ukončen a platební výměr nebyl dosud vydán. K námitce automatického zahajování postupu k odstranění pochybností zástupkyně žalovaného uvedla, že žalobce je plátcem DPH za měsíční období a za většinu období, za něž si uplatňuje nadměrné odpočty, byly buď zahajovány postupy k odstranění pochybností, nebo přímo daňová kontrola. V některých případech bylo z tohoto postupu přecházeno na daňovou kontrolu a už dochází k postupnému vyměřování daňové povinnosti, většinou nároky na nadměrné odpočty nejsou uznány. Správce daně měl podezření, že žalobce je zapojen do mezinárodního karuselového obchodu. Tím vysvětluje, že nedochází k automatickému zahajování postupů k odstranění pochybností za každé zdaňovací období, ale správce daně k tomu má důvod a pochybnosti správce daně jsou v předmětné výzvě jednoznačně specifikovány a výzva nebyla nezákonná. Z výzvy je patrné, že správce daně požadoval faktické doložení uskutečnění dodání toho zboží do jiného členského státu, a to prokázáno nebylo.

Pokud žalobce nedoloží důkazy k odstranění pochybností, správce daně pravděpodobně ke stanovení daně podle pomůcek a postup bude ukončen platebním výměrem.

V. Posouzení žaloby Městským soudem

V dané věci považuje Městský soud v Praze za potřebné vymezit, jaké jednání či postupy správce daně považuje žalobce za nezákonný zásah.

Žalobce své výhrady nezákonnosti směřuje konkrétně do obsahu výzvy správce daně a dále do postupu, jímž správce daně požadoval na žalobci předložení celé evidence podle § 100 zákona o DPH, nikoliv jen její části, která by se k pochybnostem správce daně vztahovala. Nicméně žalobce v podané žalobě také tvrdí, že byl zkrácen na svých právech tím, že nedošlo k ukončení vyměřovacího řízení a žalobci je nezákonně a bezdůvodně zadržován nadměrný odpočet za zdaňovací období listopad 2014. Žalobce tedy namítá nejen nezákonnost jednání žalovaného při zahájení postupu k odstranění pochybností, spočívající v obsahu výzvy (vyjádření pochybností a požadavek na předložení evidence pro účely DPH), ale také zkrácení na právech v důsledku takového postupu a tímto důsledkem je zadržování nadměrného odpočtu.

Podle ust. § 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.

Vzhledem k tomu, že, jak bylo zjištěno od účastníků řízení, nebyl ke dni rozhodování soudu postup žalovaného k odstranění pochybností ukončen, bylo na soudu, aby posoudil,

zda je žaloba důvodná nejen dle ust. § 87 odst. 1 s.ř.s. v tvrzení, že zásah byl nezákonný, ale také, zda lze trvajícím zásah zakázat a přikázat, aby žalovaný, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.

Protože zadržování nadměrného odpočtu, přesněji posouzení nároku žalobce na nadměrný odpočet za zdaňovací období listopad 2014 daně je důsledkem neukončeného postupu k odstranění pochybností, bylo nezbytné prioritně posoudit, zda a případně v jakém rozsahu je tvrzení žalobce o nezákonném zásahu v procesu odstraňování pochybností oprávněné.

Žalobní námitka o obecnosti výzvy správce daně vede městský soud předně k přezkumu, zda žalovaný dostal své zákonné povinnosti ve výzvě k odstranění pochybností konkrétně vyjádřit své pochybnosti o nároku žalobce na nadměrný odpočet,

Soud nepovažuje obsah výzvy žalovaného ze dne 21.1.2015 za nezákonný zásah.

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 § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Ve smyslu účelu, který má plnit postup k odstranění pochybností, soud shledal, že v dané věci správce daně zvolil odpovídající prostředek k dosažení cíle, jímž je ověření a vyměření daně z přidané hodnoty ve správné výši. To proto, že správce daně ověřoval toliko přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění za zdaňovací období listopad 2014, které z počátku pouze vycházely z určitých pochybností, jež vyjádřil ve vydané výzvě. Městský soud v Praze proto shledal výzvu správce daně jako odpovídající časovému a věcnému dopadu tohoto úkonu žalovaného do sféry žalobce, jestliže byla ověřována daňová povinnost pouze v rámci jednoho zdaňovacího měsíce roku 2014 a vyplývající toliko ze zdanitelných plnění ve vztahu žalobce (dodavatel) – SCILLA Spolka (odběratel). Z hlediska časového a věcného dopadu šlo o přijatelný výkon práva a následně bylo na posouzení soudu, zda přijatelným výkonem práva ve formě výzvy jsou i správcem daně formulované pochybnosti a vyžádání důkazních prostředků k odstranění těchto pochybností.

Soud vyšel z podkladů správního řízení a zjistil následující obsah výzvy ze dne 21. 1. 2015.

V uvedené výzvě správce daně výslovně uvádí, že má pochybnosti o tom, zda přijatá zdanitelná plnění byla skutečně přijata od plátců daně, zda skutečně došlo k přijetí zdanitelných plnění a to v rozsahu deklarovaném daňovým subjektem v přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období.

Správce daně ve výzvě vyjadřuje pochybnosti o tom, zda dodání zboží do jiného členského státu deklarované v předmětném přiznání a souhrnném hlášení za měsíc listopad 2014 se reálně uskutečnilo a zda se tak stalo v rozsahu uvedeném daňovým subjektem v přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období.

Dále správce daně vyjadřuje pochybnosti, zda žalobce uvádí v daňovém přiznání veškerá uskutečněná zdanitelná plnění a dotazuje se, jaká ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně vykazuje.

Pochybnosti správce daně odůvodňuje následujícími skutečnostmi:

Správci daně byla dne 24. 12. 2014 doručena kopie notářského zápisu 9895/2014. Notářský zápis se týká prodeje zboží kupujícímu: SCILLA Spolka z ograniczona odpowiedzialnoscia, adresa Cieszyn, ul. Bobrecka 25. Zboží bylo dle notářského zápisu předáno dopravcem F. K. kupujícímu v místě sídla notářského úřadu. Správce daně ve výzvě uvádí, že jednatel společnosti SCILLA Spolka J. V. byl v minulosti místopředsdou společnosti ALL MOBIL, a. s. se sídlem v Bratislavě, která v té době neplnila své povinnosti vůči místně příslušnému správci daně.

Na základě těchto důvodů a pochybností správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností předložením evidence podle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

Z uvedeného vyplývá, že předmětná výzva obsahuje konkrétní odůvodnění vzniklých pochybností, dostatečná sdělení o tom, jaká zjištění a poznatky vyvolaly pochybnosti správce daně o plnění žalobce pro společnost SCILLA Spolka. Jak je zřejmé, z podané žaloby žalobce důvod k pochybnostem správce daně seznal neboť ačkoliv na jedné straně namítá, že jde o obecné pochybnosti uplatnitelné u jakéhokoliv daňového přiznání, na straně druhé sám předestírá konkrétní důvody, které sám považuje za utvářející pochybnosti správce daně, tj. notářský zápis o dodání zboží společnosti SCILLA Spolka, zjištění o jednatele této společnosti a údaje o věrohodnosti tohoto jednatele s ohledem na jeho účast v další společnosti neplnící daňové povinnosti. Uvedené konkrétní poznatky ve spojení s výslovným sdělením správce daně o pochybnostech, zda žalobce přijal deklarovaná zdanitelná plnění a zda se uskutečnilo dodání zboží společnosti SCILLA Spolka do jiného členského státu, soud považuje za dostačující pro možnost žalobce se k uvedeným pochybnostem vyjádřit a pochybnosti odstranit. Jestliže žalobci bylo zcela jednoznačně dáno na vědomí, že je zpochybňováno přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění pro jeho odběratele v Polsku z důvodu určitých poznatků správce daně o tomto jednatele, pak se žalobce nedůvodně brání argumentem, že se nemohl k pochybnostem správce daně vyjádřit a šlo jen o obecné tvrzení použitelné u jakékoliv struktury vykázaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobce mohl zcela jednoznačně seznat, že má prokázat přijetí svých plnění a jejich uskutečnění dle deklarace na fakturách v uvedeném rozsahu pro společnost SCILLA Spolka a upřesnit, jaká zdanitelná plnění vykazuje. V této fázi řízení bylo relevantní na žalobci požadovat průkaznost přijetí a uskutečnění plnění jinými doklady než jen vystavenými fakturami a žalobce, pokud plnění uskutečnil, by měl okolnosti plnění, jiné, než fakturované, znát. Proti tomu je irelevantní jeho námitka, že skutečnosti (ohledně společnosti SCILLA Spolka), jenž založily pochybnosti správce daně, se vymykají sféře vlivu žalobce. Sféře vlivu žalobce se může vymykat daňová disciplína jednatele polské společnosti v jiných řízeních, tato disciplína jistě neprokazuje žádné poměry žalobce, avšak prozatím vytváří pochybnosti správce daně. Žalobci se však nemůže vymykat prokázání plnění, které sám nabyl a poté uskutečnil ve vztahu ke svému dodavateli. Ačkoliv postačovalo, buď vysvětleními nebo případně dalšími důkazy či poznatky o okolnostech obchodu a obchodní spolupráce se společností SCILLA Spolka, odstranit pochybnosti správce daně, ze správního

spisu nevyplývá, že by žalobce na uvedenou výzvu reagoval jinak než stížností na postup žalovaného.

V této 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.

Z obsahu výzvy žalovaného tak nevyplývá, že by pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce utvářely toliko nároky na nadměrný odpočet DPH a že jedině z tohoto nároku byly automaticky vyvozovány pochybnosti žalovaného. Jestliže žalobce vykazoval ve svých daňových přiznáních i za jiná zdaňovací období nadměrné odpočty, mohly tyto skutečnosti vést k opatření poznatků o obchodování žalobce a o společnosti či společnostech, s nimiž žalobce obchoduje. Teprve na základě konkrétních poznatků pak byla vystavena výzva.

Soud neshledal zákonný zásah ani v té části výzvy, v níž žalovaný požaduje předložení evidence dle § 100 zákona o DPH, resp. soud neshledal důvodnost žalobcova tvrzení, že žalovaný požadoval předložené *„celé evidence, nikoliv její konkrétní části, vztahující se ke konkrétním pochybnostem správce daně“*.

Konkrétní pochybnosti správce daně vznikly ohledně plnění žalobce pro společnost SCILLA Spolka a ohledně nároku na odpočet DPH u plnění za zdanitelné období listopad 2014. To je zcela jednoznačně uvedeno v předmetné výzvě a podloženo předloženými a ověřovanými fakturami. Předmět prověřování daňové povinnosti byl tedy dán věcným a časovým rozsahem plnění a nároku na odpočet DPH a žalovaný ve výzvě tak nepožadoval *„celou evidenci, nikoliv její konkrétní část, vztahující se ke konkrétním pochybnostem správce daně,“* ale právě jen tu evidenci, která se věcně a časově vztahovala ke konkrétním pochybnostem o plnění pro společnost SCILLA Spolka a ke zdaňovacímu období listopadu 2014. K vedení takové evidence byl žalobce povinen a žalovaný byl k požadavku na předložení takové evidence v rámci prověřování daňové povinnosti oprávněn (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

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

Jinak je tomu u počínání správce daně po vydání výzvy k odstranění pochybností.

Výzva k odstranění pochybností je upravena jako neoddělitelný postup směřující k rozhodnutí o daňové povinnosti, ať již je rozhodnutí o daňové povinnosti vydáno po ukončení tohoto postupu či po daňové kontrole, navazující na postup k odstranění pochybností.

Podle § 90 odst. 1 téhož zákona o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.

Podle § 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.

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 a důvodnou žalobní námitku, že se žalovaný dopustil nezákonnosti, spočívající v nezákonném zadržování nadměrného odpočtu, a to nikoliv ve smyslu, že by nárok žalobce na odpočet DPH byl oprávněný (to záleží na věcném posouzení správce daně), ale z hlediska toho, že tento stav je důsledkem dosud neukončeného a nepřiměřeně trvajícího postupu k odstranění pochybností. Žalovaný po výzvě k odstranění pochybností ze dne 21.1.2015 a uplynutí lhůty 15 dnů k odstranění pochybností nepokračoval v postupu provedením úkonů dle ust. § 90 odst. 1 nebo odst. 2, resp. odst. 3 daňového řádu. Žalovaný nikterak nevyhodnotil reakci či absenci reakce žalobce na předmětnou výzvu, nesepsal protokol nebo úřední záznam o tom, zda považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, nesdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností, nepokračoval případně v dalším dokazování v režimu ust. § 90 odst. 3, případně nevydal rozhodnutí o stanovení daně. Na uvedeném hodnocení nečinnosti žalovaného ve sledu úkonů, k nimž byl žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností oprávněn, nemůže nic změnit skutečnost, že se žalovaný v mezidobí zabýval stížnostmi (námitkami) žalobce proti výzvě uplatněnými při místním šetření dne 16.2.2015. Vyrozumění žalobce jako stěžovatele o výsledku šetření ze dne 25. 5. 2015, jakož i Vyrozumění nadřízeného orgánu (Odvolacího finančního ředitelství) ze dne 10.8.2015 o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce nepředstavují úkony v postupu

k odstranění pochybností, které by se vztahovaly ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti, neboť se týkají chování úředních osob a postupu správce daně ve smyslu § 261 daňového řádu. Považoval-li žalovaný za nezbytné v první řadě vypořádat stížnost žalobce před dalším pokračováním postupu k odstranění pochybností, pak takovou úvahu lze sice přijmout z hlediska pořadu procesního práva, nikoliv však v případě, kdy žalovaný ani následně, ode 25.5.2015 (tj. ode dne vyrozumění nadřízeného orgánu o prošetření stížnosti) v podstatě až do jednání před soudem dne 6.4.2016 neučinil žádný úkon, jímž by i po prošetření stížnosti směřoval postup k odstranění pochybností k jeho ukončení některou z variant danou ust. § 90 odst. 2 nebo 3 z daňového řádu. Tím se dopustil nezákonnosti spočívající v tom, že byť na samém počátku zvolil za odpovídající ověřovací proces – postup k odstranění pochybností a učinil tak výzvou, obsahující konkrétní a seznatelné pochybnosti, následně postup k odstranění pochybností ztratil svůj smysl, neboť se transformoval ve stagnující proces bez odpovídajícího výstupu a sdělení jeho výsledku žalobci a bez stanovení způsobu jeho ukončení.

VI. Závěr a náklady řízení

Na základě výše uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že z důvodu trvajících stavu prověřování daňové povinnosti žalobce, kdy nedošlo k ukončení postupu k odstranění pochybností a nejsou činěny žádné úkony k ukončení vyměřovacího řízení, je důvodná žalobní námitka, že se žalovaný dopouští nezákonného zásahu jednáním, které ve svém důsledku způsobuje, že je žalobci zadržován nadměrný odpočet za zdaňovací období listopad 2014. Protože tento zásah dosud trvá, soud podle § 87 odst. 2 s.ř.s. nemohl vyslovit, že zásah byl nezákonný, ale učinil výrok k zabránění takového stavu. Rozhodl tak, že v části výroku pod bodem I. tohoto rozsudku zakázal žalovanému, aby pokračoval v porušování žalobcova práva na včasné ukončení postupu, spočívajícího v tom, že žalovaný doposud neučinil úkony směřující k ukončení postupu k odstranění pochybností dle § 90 daňového řádu.

V rámci oprávnění soudu dle § 87 odst. 2 s.ř.s. současně přikázat, aby žalovaný obnovil stav před zásahem, městský soud vzhledem k povaze zásahu v části výroku pod bodem II. tohoto rozsudku přikázal žalovanému, aby započal činit úkony směřující k ukončení postupu k odstranění pochybností dle § 90 daňového řádu, a stanovil mu k tomu lhůtu dvou měsíců od právní moci rozsudku, neboť obnovení stavu před zásahem není z povahy věci možné a smyslem ochrany poskytované soudem je náprava v konání žalovaného v době adekvátní účelu, povaze a smyslu procesního institutu, jímž je postup k odstranění pochybností.

Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., neboť žalobce měl ve věci úspěch. Proto soud žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení dle vyúčtování doloženého zástupcem žalobce.

Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000 Kč a v nákladech zastoupení daňovým poradcem.

Náklady zastoupení jsou tvořeny odměnou za 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, repliky, účast na ústním jednání), přičemž sazba odměny

za jeden úkon právní služby činí dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., částku 3.100,- Kč (§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhlášky). Náklady zastoupení žalobce jsou dále tvořeny 4 paušálními částkami ve výši 300,-Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky).

Soud dále přiznal žalobci náhradu cestovních výdajů v částce 1 186 Kč na trase Jičín - Praha a zpět v celkové délce 190 km, kterou tvoří náhrada za používání motorového silničního vozidla Škoda Superb SPZ: 5H31077 ve výši 3,80 Kč/1 km x 190 km a náhrada za spotřebované pohonné hmoty ve výši 464 Kč (při doložené spotřebě 7,41/100 km a ceně pohonných hmot 33 Kč/1) a dále částkou 3.105,06 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je daňový poradce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.).

Náhrada nákladů řízení je tedy dána v celkové výši 19 891,06 Kč.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách **www.nssoud.cz**.

V Praze dne 6. dubna 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková