



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobkyně: **ERAMENT Trading s. r. o.**, IČO 24147435, se sídlem nám. 14. října 1307/2, Praha 5, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu,

t a k t o :

- I. **Postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012, zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 22. 11. 2012 a ukončený vydáním platebního výměru dne 15. 10. 2013, prováděný žalovaným u žalobkyně, byl ode dne 29. 11. 2012 nezákonným zásahem.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 23 456,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se podanou žalobou domáhá ochrany před nezákonným zásahem, který spadá v nezákonném vedení postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012, jenž byl vůči ní zahájen výzvou ze dne 22. 11. 2012.

První žalobní námitka směřuje proti zahájení postupu k odstranění pochybností, které bylo dle žalobkyně pro nedostatek relevantních pochybností nezákonné; výzva totiž neobsahovala konkrétní pochybnosti nezbytné podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. K pochybnosti o reálném nárůstu ekonomické činnosti žalobkyně uvádí, že tuto skutečnost si žalovaný mohl zjistit přímo z daňového přiznání. Postačilo ověřit si, že uskutečněná zdanitelná plnění jsou vyšší než přijatá zdanitelná

plnění, tedy nárůst přijatých zdanitelných plnění se přímo promítl do uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobkyně do daňového přiznání uvedla adresu řádně zapsanou v obchodním rejstříku; změna adresy v únoru 2012 byla žalovanému řádně oznámena a ten ji zaregistroval ve své evidenci. Skutečnost, že je sídlo na hromadné adrese, nezpůsobuje nesprávnost, neprůkaznost ani neúplnost podaného přiznání. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v předmětném zdaňovacím období žádnou provozovnu neměla, nebylo její povinností ji hlásit. Žalobkyně tedy výzvě vyhověla, z toho však neplyne závěr, že byl postup k odstranění pochybností zahájen legálně.

Ve druhé námitce žalobkyně namítá, že postup k odstranění pochybností je nezákonně prováděn po dobu výrazně delší, než která je přípustná. Žalovaný dle žalobkyně postupuje ve zřetelném rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v jeho rozsudku ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012-37, když provádí postup k odstranění pochybností déle než sedm měsíců. Žalovaný prováděl celou řadu úkonů (dožádání na dodavatele zboží a mezinárodní dožádání), které byly již na počátku jejich realizace identifikovatelné jako úkony jednoznačně časově náročné. Žalovaný tak získal důkazy procesně vadným způsobem, v důsledku čehož jsou pro dokazování nepoužitelné. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne požadavek přezkoumat účelnost a nezbytnost úkonů správce daně. Protože jiné důkazy žalovaný neopatřil, je ve svém důsledku nečinný, pročež celý postup k odstranění pochybností je nezákonným zásahem.

Ve třetím žalobním bodě žalobkyně uvádí další nezákonnosti v postupu k odstranění pochybností. Žalovaný ve sdělení ze dne 27. 5. 2013 tvrdil, že přetrvávající pochybnost spočívá v tom, že žalobkyni nebylo dostatečně prokázáno dodání zboží do Evropské unie v souladu s § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“). Toto tvrzení se však nezakládá na pravdě, jelikož aby se jednalo o přetrvávající pochybnost, musel by žalovaný tuto pochybnost žalobkyni nejprve sdělit a umožnit jí ji odstranit. Přitom z daňového přiznání žalobkyně je patrné, že uplatňuje mimo jiné osvobození od daně z přidané hodnoty na výstupu z titulu intrakomunitární dodávky zboží. Žalovaný ale ve výzvě neoznačil nedodržení podmínek pro nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty jako svou pochybnost. Žalobkyně není povinna odstraňovat pochybnosti, které jí žalovaný nesdělil. Ani v průběhu postupu k odstranění pochybností žalovaný neuvedl, že by měl zájem prověřit splnění podmínek osvobození od daně z přidané hodnoty. Žalobkyně ze své vlastní iniciativy navrhla důkazy – originály přepravních a dodacích dokladů, přičemž žalovaný tyto důkazy nevyhodnotil a nesdělil, proč by neměly spolehlivě prokázat odevzdání zboží. Z nahlížení do spisu žalobkyně zjistila, že žalovaný měl již v době vydání sdělení ze dne 27. 5. 2013 na základě dožádání k dispozici důkazy (kopie přepravních a dodacích dokladů) plně potvrzující tvrzení žalobkyně.

Žalobkyně tedy má za prokázané, že odstranila všechna podezření žalovaného o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného řádného daňového přiznání za 3. čtvrtletí 2012, prokázala splnění podmínek na osvobození od daně z přidané dle § 64 zákona o DPH, a že žalovaný nemá žádné zákonné pochybnosti a je povinen neprodleně ukončit postup k odstranění pochybností, daň stanovit v souladu s podaným přiznáním a nadměrný odpočet žalobkyni vrátit.

Žalobkyně proto navrhuje soudu, aby žalovanému zakázal v nezákonném postupu k odstranění pochybností pokračovat, a pro případ, že by žalovaný v mezidobí postup k odstranění pochybností ukončil, určil, že takový postup byl nezákonným zásahem.

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí r. 2012 byl ukončen. Finanční úřad pro

hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5, vydal dne 15. 10. 2013 platební výměr, jímž vyměřil nadměrný odpočet ve výši 530 103,- Kč, tj. shodně s daňovým přiznáním žalobkyně.

Námítku nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností žalovaný odmítá s poukazem na text výzvy k odstranění pochybností, dle níž měla žalobkyně předložit evidenci podle § 100 zákona o DPH a důkazní prostředky, odůvodnit nárůst přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, sdělit, od jakých plátců byla plnění pořízena a pro koho je uskutečňuje, a prokázat, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu se zákonem. Samotné daňové přiznání bez dalšího neprokazuje, že u žalobkyně došlo k nárůstu ekonomických činností; faktury deklarují pouze formální tvrzení určitých skutečností. Pochybnost správce daně podle judikatury nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Správci daně tedy postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznacích či analýzách opřených o skutkové důvody. Pochybnosti o reálném nárůstu ekonomické činnosti žalobkyně z důvodu, že její uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku značně přesáhla hodnoty jí vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích, proto mohou být podrobeny postupu dle § 89 daňového řádu. Obdobně se žalovaný vyjádřil i o dalších dvou pochybnostech týkajících se sídla žalobkyně zapsaného na hromadné adrese a faktu, že žalobkyně nemá provozovnu, kde by docházelo k vykonávání faktické ekonomické činnosti; k těmto pochybnostem žalovaný dospěl na základě tvrzení žalobkyně při ústním jednání dne 29. 11. 2012. Žalobkyně uvedla, že její hlavní ekonomickou činností je nákup a prodej nábytkových komponent nebo celého nábytku vyráběného v tuzemsku, že nemá skladové prostory ani provozovnu a nábytek se vozí od jednotlivých dodavatelů přímo ke konečnému odběrateli. Dále uvedla, že nemá zaměstnance a jednatelka má smlouvu o výkonu funkce. V rámci tuzemských plnění je přeprava uskutečňována prostřednictvím odběratelské firmy, která si sama pošle automobil k přepravě. V rámci plnění do EU žalobce dodává zboží do Francie – platby probíhají prostřednictvím faktoringu.

Námítku o nezákonném provádění postupu „po dobu delší, než jaká je přípustná“ žalovaný odmítá. Daňový řád nestanoví lhůtu pro daňová řízení ani pro postupy při správě daně (tj. ani pro postup k odstranění pochybností). Konkrétní lhůtu nestanoví ani pokyn č. MF-1. Správce daně je tak vázán obecnými lhůtami dle § 38 daňového řádu. Pokud jde o jednotlivé úkony prováděné žalovaným v rámci postupu k odstranění pochybností, odkazuje žalovaný na vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2013 o odložení podnětu žalobkyně na nečinnost a současně na důvodovou část platebního výměru ze dne 15. 10. 2013, které obsahuje podrobný popis chronologického přehledu jednotlivých úkonů provedených v řízení.

K délce postupu k odstranění pochybností žalovaný konstatuje, že tato skutečnost sama o sobě není způsobila založit nečinnost správce daně; vždy je nutno individuálně posuzovat konkrétní případ. Žalovaný si je vědom, že při postupu k odstranění pochybností má být rozhodnuto co možná nejdříve. Na druhou stranu nemůže rezignovat na povinnost správného stanovení daňové povinnosti. V daném případě žalovaný uvedené povinnosti dostal a to bez zbytečných průtahů, neboť v rámci kontinuálně prováděl úkony směřující k objasnění skutkového stavu, přičemž se nejednalo o úkony, které by byly prováděny formálně, bez racionálního opodstatnění. Tvrzení žalobkyně bylo třeba ověřit u tuzemských i zahraničních obchodních partnerů a řidičů, kteří měli přepravovat dané zboží. Množství potřebných úkonů, jež mělo vliv na délku trvání postupu, nemůže být přičítáno k tíži žalovaného.

Pokud jde o žalobní námítku týkající se nezohlednění přepravních a dodacích dokladů, žalovaný uvádí, že samotná existence předaných dokladů ještě neprokazuje, zda došlo k realizaci obchodního případu ve sjednaném rozsahu, a nevypovídá ani o tom, zda fakticky

k dodávce zboží došlo. Žalovaný proto tyto skutečnosti ověřoval za pomoci mezinárodního dožádání. K dokladům vystaveným dodavatelem žalovaný uvádí, že se jejich předložení ve sdělení ze dne 27. 5. 2013 nedomáhal, jak tvrdí žalobkyně.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

V doplnění žaloby ze dne 25. 4. 2014 žalobkyně poukázala na související judikaturu a vzhledem k tomu, že postup k odstranění pochybností již byl ukončen, navrhla soudu, aby určil, že žalovaným vedený postup byl nezákonným zásahem.

Ze správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti:

Výzvou ze dne 22. 11. 2012 zahájil žalovaný u žalobkyně postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012. S ohledem na fakt, že výše přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a výše uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku značně přesáhly hodnoty žalobkyní vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích, měl žalovaný pochybnost o reálném nárůstu její ekonomické činnosti, zda je činnost předmětem daně z přidané hodnoty a zda u souvisejících přijatých zdanitelných plnění bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně. Dále uvedl, že sídlo společnosti je zapsáno na hromadné adrese a není nahlášena provozovna, kde dochází k vykonávání faktické ekonomické činnosti.

Dne 29. 11. 2012 se dostavila ke správci daně jednatelka žalobkyně, předložila daňové doklady za uvedené zdaňovací období a podala vysvětlení k činnosti žalobkyně. Dne 5. 12. 2012 zaslal žalovaný dožádání za účelem ověření vystavení těchto dokladů dodavateli na nich uvedených. Dodání deklarovaného zboží bylo v odpovědi na dožádání potvrzeno.

Po dalším ústním jednání konaném 4. 4. 2013 správce daně shledal důvody pro pokračování v dokazování a svůj záměr zahájit daňovou kontrolu po sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností za uvedené zdaňovací období oznámil žalobkyni sdělením ze dne 8. 4. 2013. Při ústním jednání dne 9. 5. 2013 byla žalobkyně poučena o tom, že správce daně považuje pochybnosti pouze za zčásti odstraněné a o tom, že má právo do 15 dnů podat návrh na pokračování v dokazování; pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Přípisem ze dne 27. 5. 2013 sdělil správce daně žalobkyni dosavadní výsledky postupu k odstranění pochybností, tzn. že shrnul průběh řízení a uvedl, že přetrvávají pochybnosti o dodání zboží do EU v návaznosti na nárůst její ekonomické činnosti. Správce daně znovu uvedl, že vzhledem k rozsáhlému dokazování zahájí daňovou kontrolu a vyzval žalobkyni, aby se k němu dostavila 6. 6. 2013 za účelem zahájení daňové kontroly. Zástupce žalobkyně výzvu nevyslechl a namísto toho podal ve věci stížnost a podnět k odstranění nečinnosti. Správce daně v rámci mezinárodní spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty odeslal 29. 4. 2013 žádost o výměnu informací dle článku 7 a 15 Nařízení Rady 2010/904/ES; dne 23.9.2013 obdržel odpověď na mezinárodní dožádání týkající se společnosti JUELIN s.a., v níž byly potvrzeny skutečnosti deklarované daňovým subjektem.

Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5 vydal dne 15. 10. 2013 platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 čj. 5047873/13/2005-24905-107384, jímž vyměřil nadměrný odpočet ve výši 530 103,- Kč, tj. shodně s daňovým přiznáním žalobce ze dne 26. 10. 2012.

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 27. 8. 2014, čj. 5 A 118/2013-47, byla žaloba zamítnuta. Soud v rozsudku konstatoval, že postup k odstranění pochybností byl zahájen v souladu se zákonem, neboť žalovaný svou výzvu dostatečně konkretizoval, když uvedl, že má pochybnosti o reálném nárůstu ekonomické činnosti, tzn. zda je činnost předmětem daně z přidané hodnoty a zda bylo možno u plnění uplatnit nárok na odpočet daně.

K těmto pochybnostem přispěla i neexistence provozoven žalobkyně a skutečnost, že její sídlo se nachází na tzv. hromadné adrese. Soud vyhodnotil žalobní námitku, že postup k odstranění pochybností trval příliš dlouhou, jako nedůvodnou, neboť žalobkyně odmítla žalovanému poskytnout součinnost za situace, kdy jí byla upozorněna, že vzhledem k předpokládanému rozsáhlému dokazování ve věci zahájí daňovou kontrolu. K poslední žalobní námitce soud uvedl, že je věcí úvahy správce daně (která zahrnuje mj. hodnocení doložených důkazních prostředků), zda byla jeho podezření rozptýlena či zda je ve věci na místě zahájit daňovou kontrolu; žalobce nemůže úspěšně namítat, že všechna podezření vyvrátil, všechny podmínky prokázal a žalovaný nadále nemohl mít zákonné pochybnosti.

Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 1. 2014, čj. 2 Afs 174/2014-27, zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud nejprve poukázal na ustálenou judikaturu týkající se účelu, povahy a smyslu postupu k odstranění pochybností a odlišností postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Dále uvedl, že pochybnosti žalovaného o nárůstu ekonomické činnosti žalobkyně, na jejichž základě následně žalobkyni vyzval k jejich odstranění, měly reálný základ; žalovaný své pochybnosti opřel o několik relevantních skutečností. Nejvyšší správní soud podotkl, že postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou a lze jej využít v případě, pokud nejde o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností. Správce daně má v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům, tento proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly. V nyní posuzovaném případě žalovaný disponoval podklady, které mu umožňovaly učinit si alespoň přibližnou představu o rozsáhlosti a náročnosti dokazování, již dne 29. 11. 2012, kdy proběhlo mezi ním a žalobkyní ústní jednání, při němž žalobkyně předložila doklady týkající se dodání zboží v tuzemsku a do Francie. Pokud městský soud připustil, že žalovaný měl zahájit daňovou kontrolu, měl rovněž alespoň přibližně určit okamžik, kdy tak žalovaný měl učinit, neboť povinností městského soudu bylo přezkoumat, zda i v případě, kdy byl postup k odstranění pochybností zvolen jako odpovídající na samém počátku, nevyvstala následně v procesu odstraňování pochybností potřeba prověření dalších skutečností v širším rozsahu. Městský soud měl tedy zvážit, zda postup k odstranění pochybností neztratil svůj smysl a zda nemělo být již dříve přikročeno k daňové kontrole či k jinému způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností. Námitku nepřiměřené délky postupu k odstranění pochybností nebylo možné zamítnout s poukazem na to, že žalobkyně neposkytla žalovanému součinnost. Ze sdělení žalovaného ze dne 27. 5. 2013 bylo třeba vyvodit konkrétní skutková zjištění a v intencích dostatečně konkretizované žalobní námitky ozřejmit, proč tento úkon nevybočil ze zákonných mantinelů a nevykazoval známky svévole a šikany (resp. nebylo zákonnou povinností žalovaného ukončit postup k odstranění pochybností vydáním platebního výměru). Nejvyšší správní soud shledal odůvodnění napadeného rozsudku ve vztahu ke druhé a třetí žalobní námitce za nepřezkoumatelné.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, 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 zasazeno, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

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 § 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.

Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

Podle důvodové zprávy je postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu uceleným souborem úkonů, který je využíván ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, vzniknou-li pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti. Domnívá-li se správce daně, že v konkrétním případě nebude potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, vyzve správce daně daňový subjekt k odstranění pochybností. Jedná se tedy o prostředek sloužící neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Oproti tomu k zahájení daňové kontroly není podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nutné konkrétní podezření či pochybnost o správnosti daňových přiznání, a daňová kontrola tak může být zahajována namátkově. Účelem daňové kontroly je, obdobně jako u postupu k odstranění pochybností, ověření či zjištění správné výše daňové povinnosti; na rozdíl od něj se však jedná o proces složitější, který do práv a povinností daňového subjektu zasahuje více.

Postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou tedy dva na sobě relativně nezávislé a samostatné postupy, jež se uplatňují v rozdílných situacích.

Soud konstatuje, že pochybnosti žalovaného o reálném nárůstu ekonomické činnosti žalobkyně byly s ohledem na zjištěné okolnosti zcela opodstatněné. Pochybnosti o podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 totiž nebyly vyvolány jednotlivostí, nýbrž souhrnem několika dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatků a analýz žalovaného – skutečností, že uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku nenadále značně přesáhla hodnoty vykazované žalobkyní v předchozích zdaňovacích obdobích, že sídlo žalobkyně je evidováno na hromadné adrese a že žalobkyně nemá žádnou provozovnu. Výzva správce daně, aby žalobkyně odstranila pochybnosti, byla dostatečně konkrétní; jednotlivé důvody zakládající pochybnosti z ní byly zřejmé. Námitce, že nárůst ekonomické činnosti mohl žalovaný zjistit přímo z daňového přiznání, soud nepřisvědčil, jelikož daňové přiznání tuto skutečnost samo o sobě neprokazuje. Postup k odstranění pochybností tudíž žalovaný zahájil řádně a v souladu s daňovým řádem.

Druhá žalobní námitka, týkající se nezákonné délky vedeného postupu k odstranění pochybností, je důvodná. Žalovaný pochybil tím, že pokračoval v postupu k odstranění pochybností, přestože v jeho průběhu vyvstaly podmínky překračující jeho zákonnou úpravu a

odůvodňující zahájení daňové kontroly. Daňový řád totiž nedává správním orgánům oprávnění volit jednotlivé postupy při správě daní svévolně, tj. bez ohledu na jejich smysl či charakter. Každý postup při správě daní (místní šetření, daňovou kontrolu, postup k odstranění pochybností) je zapotřebí vybrat přílehlavě projednávanému případu a jeho specifickým okolnostem.

Jak již soud uvedl výše, žalovaný na počátku disponoval informacemi, které jej opravňovaly k zahájení postupu k odstranění pochybností. Z důvodu provádění množství dílčích úkonů se však v průběhu řízení stal postup k odstranění pochybností neadekvátním prostředkem. Postup ztratil svůj smysl ve chvíli, kdy v procesu odstraňování pochybností vyplynula potřeba prověření dalších skutečností v širším rozsahu, tj. provedení několika tuzemských a jednoho mezinárodního dožádání. Jakmile tedy žalovaný získal poznatky o tom, že k odstranění pochybností a následnému správnému zjištění a stanovení daně bude zapotřebí ve věci provést rozsáhlé a časově a věcně náročné dokazování vymykající se charakteru uplatněného postupu k odstranění pochybností, měl namísto pokračování v tomto postupu v souladu s § 90 daňového řádu zahájit daňovou kontrolu. Tím by postup k odstranění pochybností, který má trvat co nejkratší dobu a nemá být ani jednou ze stran prodlužován, fakticky skončil a plynule přešel v daňovou kontrolu, jež je orientována na složitější dokazování.

K závěru o nezbytnosti provedení rozsáhlejšího dokazování mohl žalovaný dospět již dne 29. 11. 2012, kdy se konalo ústní jednání, v němž jednatelka žalobkyně konkretizovala činnost žalobkyně a předložila žalovanému doklady prokazující dodání zboží v rámci České republiky i do Francie. Poněvadž žalobkyně pochybnosti žalovaného neodstranila a výši tvrzené daně neprokázala dostatečně věrohodně, shledal správce daně důvody k pokračování dokazování – v průběhu postupu k odstranění pochybností provedl několik tuzemských dožádání a jedno mezinárodní dožádání do Francie, u nichž se delší doba vyřízení předpokládá. Žalovanému tedy již po ústním jednání muselo být jasné, že postup k odstranění pochybností bude zdlouhavý a měl si být vědom, že pro řádné pokračování ve zjišťování okolností rozhodných pro správné stanovení daně je nezbytné zahájení daňové kontroly. To vyplývá ze samotného správního spisu (konkrétně ze sdělení žalovaného ze dne 8. 4. 2013 a ze dne 27. 5. 2013, jimiž žalovaný žalobkyni oznamoval, že má v úmyslu zahájit daňovou kontrolu, a to nejprve 25. 4. 2013 a následně znovu 6. 6. 2013); z důvodu neposkytnutí součinnosti ze strany žalobkyně však k zahájení daňové kontroly nedošlo. Neposkytnutí součinnosti přesto žalovaného nezabavuje odpovědnosti za řádné vedení postupu při správě daní, neboť daňový řád upravuje procesní postup i v případech, kdy daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu neumožní.

S ohledem na neodstranění pochybností a složitost projednávané věci již 29. 11. 2013 musel mít žalovaný alespoň přibližnou představu o náročnosti budoucího dokazování – tj. nutnosti provést několik dožádání za účelem ověření, zda daňové subjekty obchodující s žalobkyní evidují ve svém účetnictví daňové doklady žalobkyně a zda byla z těchto plnění odvedena daň. Dosavadní postup tedy svou délkou řízení a množstvím úkonů v něm provedených překročil zákonné mantinely postupu k odstranění pochybností.

V souvislosti s třetí žalobní námitkou, kterou žalobkyně brojí proti nezákonnosti sdělení žalovaného ze dne 27. 5. 2013, soud odkazuje na odstavce výše, v nichž byla vypořádána druhá žalobní námitka. Jelikož k vydání sdělení došlo až poté, co již měl být podle názoru soudu ukončen postup k odstranění pochybností a zahájena daňová kontrola, jsou sdělení i následně provedené úkony v rámci postupu k odstranění pochybností nezákonné.

Soud uzavírá, že žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností v souladu se zákonem, nicméně pochybil v jeho průběhu, když poté, co dospěl k závěru o nezbytnosti provedení rozsáhlého dokazování, nepřešel z postupu k odstranění pochybností do režimu daňové kontroly. Zvoleným postupem byla žalobkyně zasažena na svém právu na řádné projednání věci, a žalovaný se tak dopustil porušení § 7 a § 89 a násl. daňového řádu.

S ohledem na vše shora uvedené soud vyslovil, že postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za období 3. čtvrtletí roku 2012 byl ode dne 29. 11. 2012 nezákonným zásahem.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., přitom rozhodl i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Žalobkyně, která měla ve věci úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení vůči neúspěšnému žalovanému.

Náklady, které žalobkyně vynaložila v řízení o žalobě, tvoří soudní poplatek ve výši 2 000,- Kč a dále odměna za právní zastoupení žalobkyně, a to za tři úkony právní služby po 3 100,- Kč (převzetí věci a příprava zastoupení, podání žaloby, účast při ústním jednání před soudem nepřesahující dvě hodiny) podle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů, a tři režijní paušály po 300,- Kč za náhradu hotových výdajů zástupce žalobkyně podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem 10 200,- Kč. Protože zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Částka daně činí 2 142,- Kč.

Náklady řízení o kasační stížnosti se pak skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000,- Kč a odměny advokáta Mgr. Jakuba Hajdučíka, za jeden úkon právní služby – kasační stížnost, po 3 100,- Kč a jeden režijní paušál po 300,- Kč. Celkem tedy 3 400,- Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Částka daně činí 714,- Kč.

Úhrnem tak žalobkyni náleží 23 456,- Kč.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo

jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 11. listopadu 2015

JUDr. Eva P e c h o v á, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková