



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **MJ group s.r.o.**, sídlem Budilova 161/15, Plzeň
zastoupena společností TAL Consulting, s.r.o., vykonávající daňové
poradenství, sídlem Purkyňova 1020/27, Plzeň

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, sídlem Hálkova 14, Plzeň

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, kterou se žalobkyně domáhala vyslovení nezákonnosti postupu žalovaného k odstranění pochybností zahájeného výzvou ze dne 21. 10. 2019, č.j. 1881279/19/2301-51522-401255,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou domáhala vyslovení nezákonnosti postupu žalovaného k odstranění pochybností zahájeného výzvou ze dne 21. 10. 2019 , č.j. 1881279/19/2301-51522-401255.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně uvedla, že dne 25. 9. 2019 podala řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 (dále též jen „*Daňové přiznání*“), ve kterém tvrdila na ř. 65 nadměrný odpočet ve výši 194 319 Kč. Žalovaný vydal dne 21. 10. 2019 Výzvu k odstranění pochybností č.j. 1881279/19/2301-51522-401255 (dále též jen „*Výzva*“), kterou zahájil postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 zákona č. 280/290 Sb., daňový řád (dále jen „*DŘ*“ či „*daňový řád*“). Žalobkyně reagovala dne 29. 10. 2019 podáním písemnosti nazvané Vyjádření daňového subjektu č.j. TAL-K0014-OD-MH-2019-0006 (dále též jen „*Vyjádření*“), ve které mimo jiné namítala nezákonnost zahájení postupu k odstranění pochybností a podávala proti takovému postupu žalovaného stížnost podle § 261 DŘ. Zároveň žalobkyně v této písemnosti požádala o korespondenční nahlížení do příslušné části spisu ve věci postupu k odstranění pochybností vedené žalovaným. Žalovaný žalobkyni zaslal dne 8. 11. 2019 Sdělení č.j. 1984845/19/2301-62563-405093 (dále též jen „*Sdělení*“), ve kterém identifikoval jednotlivé písemnosti v příslušné části spisu. Do dnešního dne nebyl pravomocně vyměřen a vrácen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 ve výši 194 319 Kč, přičemž lhůta pro jeho vrácení uplynula 25. 10. 2019. Žalobkyně doplnila, že do dnešního dne nebylo taktéž rozhodnuto o její stížnosti na postup žalovaného.
3. K zahájenému postupu k odstranění pochybností na základě vydané Výzvy žalobkyně uvedla, že vydaná Výzva je zcela nesrozumitelná, neobsahuje žádné konkrétní pochybnosti, jak předepisuje § 89 odst. 1 a 2 DŘ, a zcela evidentně je pouhou obstrukcí žalovaného. Údajná pochybnost žalovaného (pokud to pochybností vůbec lze nazvat) je zcela abstraktní, nepodložená a neobjektivní. Z tohoto důvodu, tedy proto, že ve Výzvě absentuje její esenciální náležitost – sdělení konkrétních pochybností, považuje žalobkyně danou Výzvu za nezákonnou a v jejím důsledku považuje za nezákonný i samotný postup k odstranění pochybností. Ve Výzvě je jako pochybnost uvedeno: „... *vykázaná výše nárokováného nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni nově registrovaného plátce s Vašimi ekonomickými parametry.*“ Zvolí-li žalovaný k vyjasnění sporných a nejasných skutečností postup k odstranění pochybností, je povinen své pochybnosti konkretizovat ve výzvě k odstranění pochybností. Byť pochybnost žalovaného nemusí být jistotou, že tvrzení žalobkyně nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, musí být podezření žalovaného založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích nebo analýzách opřených o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně, tedy žalovaného. Pouze tak je v materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, prostřednictvím ověření existence a povahy těchto skutkových důvodů možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně, tedy žalovaný, skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu, tedy žalobkyni, vysvětlení a prokazování jí tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k

daňově relevantní činnosti žalobkyně a opírající se o logickou a racionální úvahu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2018, č.j. 1 Afs 97/2017-38, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č.j. 4 Afs 95/2016-36). Jak již bylo uvedeno výše, požádala žalobkyně dne 29. 10. 2019 o korespondenční nahlížení do příslušné části spisu týkající se zahájeného postupu k odstranění pochybností. Jak je zřejmé ze Sdělení žalovaného, v příslušné části spisu jsou pouze tři písemnosti, a sice samotné Daňové přiznání, dále Vyjádření a konečně Sdělení. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný ani žádnou analýzu či úvahu neprovedl a spokojil se s pouhým konstatováním údajů zřejmých ze samotného Daňového přiznání. Žalovaný dále ve Výzvě uvádí: *„Jak uvedl správce daně shora, vznikly mu pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v předmětném řádném daňovém přiznání, protože byl uplatněn odpočet daně na řádku č. 46 ve výši 356 131,00 Kč.“* Ani samotná výše nadměrného odpočtu však nemůže být důvodem pro zahájení postupu k odstranění pochybností, postrádá-li Výzva, jak je výše uvedeno, bližší odůvodnění, proč má žalovaný důvodné podezření, že uplatněná výše odpočtu je nesprávná (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1 Afs 105/2012-37 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č.j. 8 Afs 76/2015-58).

4. Žalobkyně dále uvedla, že doplňuje, že podle ustálené judikatury platí, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky (např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15 Astone či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č.j. 10 Afs 182/2018-44). Hmotněprávní podmínky vážící se k samé podstatě a rozsahu nároku na odpočet DPH jsou v návaznosti na čl. 167-192 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty: existence plnění, existence dodavatele (plátce), použití v rámci vlastní ekonomické činnosti (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č.j. 10 Af 18/2015-52).

V této souvislosti žalobkyně upozornila, že existence plnění není předmětem zkoumání žalovaného (viz textace předmětné Výzvy), existenci dodavatele si mohl žalovaný ověřit z údajů v kontrolním hlášení (viz dále) a není z textace Výzvy zřejmé, proč by měl mít žalovaný pochybnosti o použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.

5. Žalobkyně též upozornila na skutečnost, že žalovaný má z údajů uvedených v příslušném kontrolním hlášení k dispozici velmi podstatné a detailní informace o uplatněném nároku na odpočet a taktéž o uskutečněných zdanitelných plnění, jelikož žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v daném období u třech přijatých plněních, přičemž všechna jsou uvedena v detailním oddíle B.2 kontrolního hlášení. Taktéž uskutečnila celkem tři uskutečněná zdanitelná plnění, která jsou taktéž uvedena v detailním oddíle A.4 kontrolního hlášení. Žalovaný tak ví a před vydáním Výzvy již věděl, kolik plnění žalobkyně uskutečnila, v jaké výši a s jakými dodavateli a odběrateli. Přesto ani tyto údaje nevyužil žalovaný pro podpoření svých tvrzení ve Výzvě.
6. Závěrem žalobkyně uvedla, že má za to, že ji žalovaný svým postupem spočívajícím ve vydání nezákonné Výzvy, jejímž přímým důsledkem bylo nezákonné zahájení postupu k odstranění pochybností, které ve výsledku vedlo k zadržení nadměrného odpočtu, který není do dnešního dne žalobkyni vrácen, přímo zkrátil na svých právech. Tímto postupem žalovaného byly dle žalobkyně naplněny znaky nezákonného zásahu správního orgánu dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“). Vzhledem k výše

uvedenému žalobkyně navrhovala, aby soud žalobě vyhověl a vydal následující rozsudek: „I. Žalovanému se zakazuje pokračovat v postupu k odstranění pochybností. II. Žalovaný je povinen vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 tak, jak uvedla žalobkyně v daňovém přiznání a bez odkladu jej poukázat žalobkyni na její příslušný bankovní účet. III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v jejich dodatečně specifikaci.“

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že se závěrem žalobkyně spočívajícím v nezákonnosti postupu správce daně v rámci vydání výzvy k odstranění pochybností č.j. 1881279/19 ve věci podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019, resp. zahájení postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, nesouhlasí.
8. Dle žalovaného lze konstatovat, že žalovaný dne 21. 10. 2019 skutečně vyzval v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu žalobkyni výzvou č.j. 1881279/19 k odstranění pochybností o údajích v řádném daňovém tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019. Tato výzva byla žalobkyni doručena dne 21. 10. 2019. V předmětné výzvě žalovaný uvedl, že mu vznikly pochybnosti, neboť vykázaná výše nárokováného nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni nově registrovaného plátce s ekonomickými parametry daňového subjektu. Z tohoto důvodu měl správce daně (zde v pozici žalovaného) pochybnosti, zda byl u přijatých plnění uplatněn odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) a zda byla, anebo kdy a jak budou, přijatá zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti daňového subjektu. Dle názoru žalobkyně je výzva zcela nesrozumitelná, neobsahuje žádné konkrétní pochybnosti tak, jak předepisuje § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu, když má dále za to, že uvedená pochybnost správce daně je zcela abstraktní, nepodložená a neobjektivní a z důvodu, že ve výzvě absentuje její esenciální náležitost (sdělení konkrétních pochybností), ji považuje za nezákonnou. Žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný uvedl ve výzvě jako pochybnost tu skutečnost, že vykázaná výše nárokováného nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni nově registrovaného plátce s ekonomickými parametry daňového subjektu. V této souvislosti žalobkyně namítá, že když správce daně k vyjasnění sporných a nejasných skutečností použil postup k odstranění pochybností, je povinen své pochybnosti konkretizovat ve výzvě; podezření správce daně musí být založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích nebo analýzách opřených o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. V této souvislosti žalobkyně namítá, že musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu, když dále poukazuje na to, že žalovaný ve výzvě uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v předmětném řádném daňovém přiznání, protože byl uplatněn odpočet daně na řádku č. 46 ve výši 356 131,00 Kč. Dle názoru žalobkyně ani samotná výše nadměrného odpočtu však nemůže být důvodem pro zahájení postupu k odstranění pochybností, postrádá-li výzva, jak je výše uvedeno, bližší odůvodnění, proč má žalovaný důvodné podezření, že uplatněná výše odpočtu je nesprávná. S tímto názorem žalobkyně žalovaný nesouhlasí.
9. Má za to, že správce daně zcela konkrétně uvedl, že jeho pochybnost spočívá v tom, že

výše nárokovaného nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni nově registrovaného plátce s ekonomickými parametry žalobkyně, když tuto svoji pochybnost správce daně dále rozvedl v odůvodnění předmětné výzvy, kde uvedl, že přijatá plnění převyšují plnění uskutečněná. Nicméně správce daně uvádí, že se v daném případě jedná o jednoduchý matematický výpočet, který mohla žalobkyně bez obtíží provést sama, resp. prostřednictvím jejího zástupce, daňového poradce. Z obsahu výzvy je rovněž zřejmé, že správce daně nepostavil svoji pochybnost pouze na skutečnosti, že byl uplatněn odpočet daně na řádku č. 46 ve výši 356 131,00 Kč, současně měl pochybnost o užití předmětu plnění k ekonomické činnosti daňového subjektu. Primární důkazní prostředky pak požaduje správce daně v rámci výzvy vydané dle § 89 daňového řádu, ve které definuje konkrétní pochybnosti ohledně podaného daňového tvrzení. Současná judikatura přitom umožňuje spatřovat konkrétní pochybnosti na základě analýzy vývoje daňové povinnosti v čase. V tomto lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102. Správce daně má tedy za to, že předmětnou výzvou sdělil žalobkyni zcela konkrétní důvody ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu, pro něž má pochybnost o pravdivosti údajů vykázaných v řádném daňovém přiznání na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019. Rovněž pak správce daně považuje výzvu ze dne 21. 10. 2019 za jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou, tedy takovou, která umožňuje žalobkyni řádné odstranění vzniklých pochybností, což ostatně potvrzuje to, že daňový subjekt předložil důkazní prostředky k odstranění pochybností správce daně. Dne 29. 10. 2019 současně se stížností č. 1 žalobkyně předložila (v příloze) správci daně kopii faktury DUZP 31. 8. 2019 pro odběratele O2 Czech Republic, a.s., DIČ: CZ60193336 na celkovou částku 10 890 Kč, faktury DUZP 31. 8. 2019 pro odběratele O2 Czech Republic, a.s., DIČ: CZ60193336 na celkovou částku 16 456 Kč, faktury č. 190002, DUZP 29. 8. 2019 pro odběratele M. M., DIČ: X na celkovou částku 905 000 Kč, faktury č. 190100019, DUZP 29. 8. 2019 od odběratele NANNYCORN s.r.o., DIČ: CZ06687059 na celkovou částku 1 180 000 Kč, faktury č. 190100018, DUZP 23. 8. 2019 od odběratele NANNYCORN s.r.o., DIČ: CZ06687059 na celkovou částku 849 000 Kč, faktury č. 190196, DUZP 28. 6. 2019 od odběratele TAL Consulting, s.r.o., DIČ: CZ07351887 na celkovou částku 22 990 Kč. Dne 13. 11. 2019 byla žalobkyní jako příloha podání předložena část evidence dle § 100 ZDPH, tj. dvě sestavy (výstupy z účetního programu) označené jako „Zdanitelná plnění“ za období 1. 8. 2019 až 31. 8. 2019 a dále pak „Nárok na odpočet daně“ za období 1. 8. 2019 až 31. 8. 2019. Dne 18. 11. 2019 bylo správci daně doručeno podání daňového subjektu označené jako „Věc: Předložení dokumentů“, jehož prostřednictvím žalobkyně reaguje na vydanou výzvu č.j. 1990939/19 k prokázání skutečností ze dne 12. 11. 2019, když v příloze tohoto podání žalobkyně předložila potvrzení o platbě ze dne 2. 9. 2019, pokladní doklady č. 19HP00036 a č. 19HP00037, smlouvu o zajištění zákaznické péče č. 8000021232 a výpisy z bankovního účtu za srpen 2019, a to přestože proti zákonnosti této výzvy brojila stížností č.j. 2028410/19 ze dne 13. 11. 2019 (viz příloha).

10. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně ve své žalobě dále poukazovala na to, že z textace předmětné výzvy k odstranění pochybností není existence plnění předmětem zkoumání správce daně, existenci dodavatele si mohl žalovaný ověřit z údajů v kontrolním hlášení (viz dále) a není z textace výzvy zřejmé, proč by měl mít správce daně pochybnosti o použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu. Žalobkyně namítá, že žalovaný má z údajů uvedených v příslušném kontrolním hlášení k dispozici velmi podstatné a detailní informace o uplatněném nároku na odpočet a taktéž o uskutečněných zdanitelných plněních. Dle názoru žalobkyně tak žalovaný ví a před vydáním předmětné výzvy již věděl, kolik plnění daňový subjekt uskutečnil, v jaké výši a

s jakými dodavateli a odběrateli. Žalobkyně dále uvedla, že i přestože to dle jejího názoru není s ohledem na výše uvedené její povinností, poskytne správci daně kopie přijatých a vystavených daňových dokladů k předmětným plněním. Žalovaný k tomuto uvádí, že nárokováná výše nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni nově registrovaného plátce s parametry daňového subjektu, a proto žalovaný pojal pochybnosti, zda byl odpočet u přijatých plnění žalobkyní uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, kde hned v odst. 1 citovaného ustanovení je uvedeno, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije (...). Přestože žalovaný disponuje informacemi z kontrolního hlášení žalobkyně a informacemi o uplatněném nároku na odpočet, měl žalovaný správce daně konkrétní pochybnosti o použití přijatých plnění k ekonomické činnosti, jak bylo uvedeno v předmětné výzvě. Ve vztahu k tvrzení žalobkyně uvedenému v předmětné žalobě, že žalovaný neprovedl žádnou analýzu či úvahu a spokojil se s pouhým konstatováním údajů zřejmých ze samotného daňového přiznání, žalovaný uvádí následující: Analýzu dosavadního vývoje daňové povinnosti žalobkyně provedl žalovaný prostřednictvím písemnosti – statistiky, která je a byla přiložena k daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 a společně s ním založena v příslušné části spisu, což si ostatně žalobkyně ověřila osobně při nahlížení do spisu dne 20. 11. 2019 (možnost nahlédnout do spisu měla žalobkyně nepochybně i před tímto datem, neboť toto právo jí svědčí ve smyslu § 66 daňového řádu). V zaslaném sdělení č.j. 2056968/19 ze dne 25. 11. 2019 správce daně uvedl, že statistika „*Přehledu údajů za sledované období 8/2018 až 7/2019*“ je sestava z informačního systému správce daně bez č.j., která slouží jako přehled podaných daňových přiznání k DPH za sledované období. Shodný přehled si může ze svých daňových přiznání také vytvořit daňový subjekt či jeho zástupce sám. Žalovaný konstatuje, že na dané statistice, jejíž kopii má zástupce daňového subjektu ode dne 20. 11. 2019 k dispozici, je uvedeno v levém horním rohu datum vygenerování této statistiky, tj. 20. 6. 2019. Dále správce daně konstatuje, že již samotné datum vygenerování statistiky je dostatečným důkazem toho, že předmětná statistika nebyla do spisu přidána až po vydání předmětné výzvy. Statistika je naopak důkazem toho, že správce daně při vydání této výzvy postupoval v souladu s platnou judikaturou, která umožňuje spatřovat konkrétní pochybnosti k daňovému tvrzení na základě analýzy vývoje daňové povinnosti v čase (9 Afs 110/2007-102).

11. Žalobkyně dále poukazovala na to, že do dnešního dne nebyl pravomocně vyměřen a vrácen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 ve výši 194 319 Kč, přičemž lhůta pro jeho vrácení uplynula dne 25. 10. 2019, když dále doplnila, že do dnešního dne nebylo taktéž rozhodnuto o její stížnosti na postup žalovaného. Žalovaný v této souvislosti konstatoval, že vzhledem k tomu, že byl dne 21. 10. 2019 zahájen předmětný postup ve smyslu § 89 daňového řádu k odstranění pochybností o údajích v řádném daňovém tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019, pak nepochybně lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu daně ve výši 194 319 Kč dosud neuplynula, vyměřovací řízení nebylo dosud ukončeno. V této souvislosti žalovaný dále uvedl, že dotčený postup k odstranění pochybností probíhá teprve necelé dva měsíce. Co se týče vyřízení stížností žalobkyně uplatněných proti postupu správce daně, pak lhůtu pro jejich vyřízení stanoví § 261 odst. 4 daňového řádu, podle něhož musí být stížnost vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Daňový subjekt v rozpětí čtyř týdnů uplatnil čtyři stížnosti proti postupu správce daně, když nejstarší z nich byla doručena žalovanému dne 29. 10. 2019, tzn., že lhůta pro její vyřízení skončí dne 30. 12. 2019. V této souvislosti žalovaný uvedl, že z důvodu procesní

ekonomie řízení a dále věcné souvislosti uplatněných námitek ve stížnostech žalobkyně ze dne 29. 10. 2019, ze dne 13. 11. 2019, ze dne 18. 11. 2019 a ze dne 26. 11. 2019 spojil vyřízení těchto stížností do jediného vyrozumění č.j. 2098133/19 ze dne 11. 12. 2019 (viz příloha).

12. Závěrem svého vyjádření žalovaný konstatoval, že s ohledem na výše uvedené má za to, že předmětná výzva č.j. 1881279/19/2301-51522-401255 k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu, vydaná dne 21. 10. 2019, byla vydána zcela v souladu se zákonem, tj. daňovým řádem, a na jejím základě zahájený postup k odstranění pochybností o údajích v řádném daňovém tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 nemůže být nezákonným zásahem namítaným žalobkyní. Jak je patrné z výše uvedeného, považuje žalovaný žalobou napadený postup správce daně za zákonný. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu na ochranu před nezákonným zásahem zamítl, neboť se ve věci vydání výzvy k odstranění pochybností č.j. 1881279/19/2301-51522-401255 a vedení postupu k odstranění pochybností o údajích v řádném daňovém tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 nejedná o nezákonný zásah.

IV.

Doplnění žaloby

13. Dne 13. 1. 2020 bylo soudu doručeno žalobkynino podání označené jako „*Žádost o změnu návrhu výroku rozsudku*“, ve kterém žalobkyně uvedla, že v návaznosti na podanou žalobu na ochranu nezákonným zásahem žalovaného sděluje, že dnešního dne obdržela platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019, kterým byl fakticky ukončen prováděný postup k odstranění pochybností a vyměřena daň v souladu s podaným daňovým přiznáním. Žalobkyně má za to, že provedený postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem, jelikož výzva k odstranění pochybností byla vydána v rozporu se zákonnými požadavky (jak odůvodnila v podané žalobě). Proto se podanou žalobou domáhala vydání rozsudku, který žalovanému zakáže v daném postupu k odstranění pochybností pokračovat. Vzhledem k jeho faktickému ukončení a vyměření daně ve výši tvrzené žalobkyní, navrhuje změnit požadovaný návrh výroku rozsudku takto: Vzhledem k výše uvedenému žalobkyně navrhuje, aby soud žalobě vyhověl a vydal následující rozsudek: „*I. Provedený postup k odstranění pochybností byl nezákonným zásahem. II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v jejich dodatečné specifikaci.*“

V.

Doplnění vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný v doplnění vyjádření žalovaného k žalobě informoval soud, že na str. 5, poslední odstavec, svého vyjádření k žalobě nesprávně uvedl, že datum vygenerování statistiky je 20. 6. 2019, když správně mělo být 26. 9. 2019. K tomuto pochybení došlo vlivem písařské chyby, což je nepochybně zřejmé z přiložené listiny, kterou správce daně zaslal v příloze (příloha č. 3 - viz horní okraj, vlevo) soudu. Správce daně dále informoval soud, že dne 7. 1. 2020 byla žalobkyní uplatněna žádost o prošetření vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, kterou bude vyřizovat nadřízený správce daně, tj. Odvolací finanční ředitelství v Brně. Toto vyrozumění o prošetření vyřízení stížnosti nadřízeného správce daně bude shora nadepsanému soudu následně dosláno.

VI.

Vyjádření účastníků při jednání

15. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.
16. Žalobkyně doplnila, že v daném případě šlo vždy o plnění nad 10 000 Kč, byla tedy předmětem kontrolního hlášení. Žalovaný tak měl zvolit méně radikální postup a eventuálně vyzvat k odstranění pochybností v kontrolních hlášeních. Dále upozornila na to, že není novým subjektem a o změně předmětu podnikání musel mít správce daně povědomost. Současně namítla, že listina s názvem „Přehled údajů z daňových přiznání za plátce“ ze dne 26. 9. 2019 nebyla součástí správního spisu.

VII.

Posouzení věci soudem

17. Vzhledem k tomu, že soud rozhodoval pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vycházel v souladu s ustanovením § 87 odst. 1 ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

A.

18. 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.
19. 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.
20. Z právě citovaných ustanovení vyplývá, že k postupu podle § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu je nezbytná zaprvé existence „konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení“, zadruhé „jejich uvedení ve výzvě“ a za třetí „uvedení ve výzvě musí být učiněno 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“.
21. V případě žalobkyně byly naplněny všechny tyto tři podmínky, a proto se ze strany žalovaného nemohlo jednat o nezákonný zásah.

B.

22. Ve výzvě ze dne 21. 10. 2019 bylo uvedeno: „*Shora uvedenému správci daně po přezkoumání Vámi podaného řádného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v tomto tvrzení vykázaných a o pravdivosti údajů v něm uvedených, neboť vykázaná výše nárokovatelného nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni nově registrovaného plátce s Vašimi ekonomickými parametry. Vzhledem k tomu má správce daně pochybnosti, zda byl u přijatých plnění uplatněn odpočet daně v souladu s ustanoveními § 72, § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákona o DPH) a zda byla nebo kdy a jak budou přijatá zdanitelná plnění použita k Vaší ekonomické činnosti*“.
23. Z právě citované části předmětné výzvy jasně vyplývá, že zde existovaly konkrétní pochybnosti a tyto pochybnosti byly uvedeny ve výzvě. Pochybnosti byly vyjádřeny

takto: „Vykázaná výše nárokováného nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni nově registrovaného plátce s Vašimi ekonomickými parametry“. Byly tudíž naplněny první i druhá podmínka pro aplikaci ustanovení § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu.

24. Pokud jde o relevantnost pochybností žalovaného, neměl soud žádný důvod pro to, aby se jakkoli odchýlil od konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu na věc dopadající.
25. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) uvedl: „*Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, přijde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkácí řízení, ukazující tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.*“
26. Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že pochybnosti mohou mít základ v „*dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích)*“, což byl právě případ žalobkyně.
27. Jak vyplývá z listiny s názvem „*Přehled údajů z daňových přiznání za plátce*“ ze dne 26. 9. 2019, žalobkyně oproti uplatněnému odpočtu daně ve výši 353 131 Kč za měsíc srpen 2019, v měsíci prosinci 2018 uplatnila nadměrný odpočet ve výši 19 751 Kč a uvedla uskutečněná plnění ve výši 1 401 747 Kč a přijatá plnění ve výši 1 495 799 Kč, v měsíci lednu 2019 uplatnila nadměrný odpočet ve výši 0 Kč, uskutečněná plnění ve výši 4 500 Kč a přijatá plnění ve výši 1 500 Kč, v měsíci březnu 2019 uplatnila nadměrný odpočet ve výši 0 Kč, uskutečněná plnění ve výši 0 Kč a přijatá plnění ve výši 750 Kč. V měsících únor, duben, květen, červen a červenec pak žalobkyně vždy uplatnila nadměrný odpočet ve výši 0 Kč, uskutečněná plnění ve výši 0 Kč a přijatá plnění ve výši 0 Kč.
28. Z právě citovaných údajů jednoznačně vyplývá, žalobkyní uplatněná výše nároku na odpočet daně za měsíc srpen 2019 výrazně vybočuje z obvyklých údajů uváděných žalobkyní za předchozí zdaňovací období.
29. Skutečnost, zda listina s názvem „*Přehled údajů z daňových přiznání za plátce*“ ze dne 26. 9. 2019 byla či nebyla součástí spisového materiálu, není pro posouzení věci podstatné. Jsou v ní totiž uvedeny pouze údaje, které pro žalobkyni nemohly být jakkoli překvapivé, neboť se jedná pouze o údaje, které žalobkyně sama správci daně uvedla. Současně nelze pominout, že správnost těchto údajů žalobkyně ani nijak nerozporovala.
30. Pokud jde o naplnění třetí podmínky, i tato byla splněna. Žalobkyni bylo sděleno, v čem

konkrétně pochybnosti spočívají, tudíž jí nic nebránilo v tom, aby tyto pochybnosti vyvrátila. Tedy aby tvrdila a prokázala, že „*vykázaná výše nárokováného nadměrného odpočtu odpovídá obvyklé úrovni nově registrovaného plátce s jejími ekonomickými parametry*“. To se ostatně žalobkyni následně i podařilo.

31. Současně nelze v této souvislosti přehlédnout, že v předmětné výzvě bylo kromě dále uvedeno, aby se žalobkyně „*ke vzniklým pochybnostem vyjádřila, pravdivost údajů v přiznání prokázala a předložila důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností*“ a aby uvedla „*zda v daňovém přiznání uvedla veškerá uskutečněná plnění, odůvodnila, proč přijatá plnění převyšují plnění uskutečněná, prokázala, že nárok na odpočet daně u přijatých plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72, 73 zákona o DPH a že tato plnění byla použita k ekonomické činnosti předložila správci daně evidenci uskutečněných plnění a objasnila způsob jejího vedení*“ s tím, že „*k tomu může předložit evidenci pro daňové účely vedenou podle ust. § 100 zákona o DPH, veškeré doklady, na jejichž podkladě byla evidence pro daňové účely sestavena – zejména daňové doklady přijaté, vydané, pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, popř. další důkazní prostředky prokazující deklarovanou výši nadměrného odpočtu*“.
32. Žalobkyni se tak dostalo podrobného návodu k tomu, co má učinit, aby pochybnosti byly vyvráceny.

C.

33. Nedůvodnou soud shledal i námitku, kterou žalobkyně uplatnila teprve při soudním jednání, tj. že „*žalovaný měl zvolit méně radikální postup a eventuálně vyzvat k odstranění pochybností v kontrolních hlášeních*“.
34. Podle § 101d odst. 1 v kontrolním hlášení je plátce povinen kromě obecných náležitostí podání uvést a) identifikační a kontaktní údaje plátce, b) údaje týkající se plnění a úplat, pokud tato plnění a úplaty zakládají povinnost podat kontrolní hlášení, c) údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně, d) identifikační údaje odběratele nebo dodavatele.
35. Podle § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty správce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.
36. Jak vyplývá z ustanovení § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, je předmětem výzvy otázka správnosti a úplnosti „*údajů v kontrolním hlášení*“, tj. správnost a úplnost „*identifikačních a kontaktních údajů plátce*“, „*údajů týkajících se plnění a úplat, pokud tato plnění a úplaty zakládají povinnost podat kontrolní hlášení*“, „*údajů týkajících se uplatnění nároku na odpočet daně*“ či „*identifikačních údajů odběratele nebo dodavatele*“, nikoli otázka „*správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo pravdivosti údajů v nich uvedených*“.
37. Předmět výzvy podle § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je tak odlišný od předmětu výzvy podle § 89 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k této skutečnosti si tato ustanovení nijak nekonkurují a postup podle nich se vzájemně nevylučuje.

VIII.

Rozhodnutí soudu

38. Vzhledem k tomu, že žaloba nebyla důvodná, soud ji v souladu s ustanovením § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

IX.

Odůvodnění neprovedení důkazů

39. Soud neprovedl žádný další z účastníky navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

X.

Náklady řízení

40. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měla právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 11. února 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu