



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a JUDr. Hany Pipkové ve věci

žalobce: **HALIBURTON s.r.o.**, se sídlem Tulešická 458/4, Zličín – Praha 5, IČ: 27237541,
zastoupeného: BD Consult, s.r.o., IČ: 25615955, se sídlem Jeseniova 52, Praha 3,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2013, č. j. 10035/13/5000-14305-708158,

t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 20. 8. 2012, č. j. 474542/12/009513107875.

2. Podstatou sporu bylo nepřiznání nadměrného odpočtu DPH vykázaného žalobcem v daňovém přiznání za měsíc srpen 2010 ve výši 4 668 635,-Kč. Žalobce vytkl napadenému rozhodnutí nedostatečné zjištění skutkového stavu a nesprávné právní posouzení věci.

3. Rozsudkem ze dne 26. 10. 2017, č. j. 8Af 31/2013-63, Městský soud v Praze (dále též „městský soud“ nebo „soud“), žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Soud vyšel ze

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

zjištění, že předmětem sporu s finančními orgány bylo uskutečnění prodeje autorských práv k licenčnímu serveru GOLD-DISK e-learningového výukového programu Premier English včetně univerzálních práv k jedné generální licenci výrobce, včetně české a slovenské lokalizace produktu a autorských práv k těmto překladům, technické dokumentace, manuálů, grafických návrhů propagačních materiálů, autorských práv k neomezenému užití a rozmnožování těchto materiálů, grafiky a engine k webovým stránkám webového obchodu a zdrojového kódu kompilátoru (dále jen „zboží“ nebo „produkt“). Zboží bylo způsobilé k dalšímu prodeji jako celek nebo k prodeji po jednotlivých licencích. Prodávajícím byla společnost PWD s.r.o., se sídlem Tvrdonice 666, „v likvidaci“ (dále společnost „PWD“ nebo jen „PWD“), která tento produkt získala od společnosti Premiere Assset se sídlem v USA (dále též jen „Premiere“). Žalobce zakoupil produkt od PWD za cenu 28 080 000,-Kč. Jak však zjistil správce daně, PWD prodej produktu nevykázala ve svém daňovém přiznání a její představitelé jsou nekontaktní.

4. Městský soud dospěl po provedeném dokazování k závěru, že v průběhu celého vytýkacího řízení i následné daňové kontroly se správce daně zaměřil na to, jakým způsobem žalobce kupní cenu společnosti PWD zaplatil. Jelikož v době šetření, již žalobce prodal zboží dalšímu subjektu – společnosti MIJA TRANS s.r.o., měl k dispozici jen účetní doklady, které správci daně předložil. Soud dovodil, že to byl žalovaný, kdo byl povinen vhodným způsobem objasnit, zda společnost PWD mohla produkt prodat žalobci a zda se tak skutečně stalo. Teprve řádným šetřením u společnosti PWD, by mohly být okolnosti tvrzené žalobcem objasněny.

5. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2018, č. j. 4Afs 254/2017-40, byl shora uvedený rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem napadeného rozsudku, že správce daně ani žalovaný dostatečně nezpochybnili předložené doklady a provedené důkazy, aby správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu daňové orgány dostatečně důvodně zpochybnily poskytnutí plnění mezi žalobcem a společností PWD, s.r.o. a důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností přešlo na žalobce. Ten však důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí plnění následně neunesl.

6. Žalobce v navazujícím vyjádření ze dne 20. 8. 2018 předně upozornil na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 2480/18, kterým byla odmítnuta ústavní stížnost žalobce podaná ve věci pro opožděnost. Žalobce shrnul průběh daňového řízení a zdůraznil, že předložil ucelený řetězec důkazů osvědčujících obchodní případ.

7. Pokud jde o uskutečnění zdanitelného plnění a převod vlastnictví zboží v obsáhlé polemice se závěry, které vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 5. 2018, č. j. 4Afs 254/2017-40, žalobce namítl, že ve všech smlouvách mezi Premier Asset a PWD je PWD jednoznačně identifikován jako kupující a nabývací, nikoli jako dlužník a úschovník. Rovněž ve všech smlouvách mezi PWD a žalobcem je PWD jednoznačně označen jako prodávající a předávající a žalobce jako kupující a nabývací, tento údaj je opětovně uveden i v intercesní smlouvě a v dohodě o uznání závazku pro účetní závěrku roku 2010, aniž by žalovaný tyto skutečnosti zpochybňoval.

8. Dalším důkazem vyvracejícím závěry Nejvyššího správního soudu je i dopis slovenského obchodníka, že si obdržené kódy ověřil a osvědčil funkčnost produktu, k tomu žalobce vysvětlil, že pokud by americká firma (pozn. Premier Asset) měla o vlastnictví databáze subjektu, který ověření provádí tj. MIJA TRANS pochybnost, mohla celou autorizaci znemožnit. Za klíčové žalobce pokládá listinný důkaz – dopis od výrobce z USA, potvrzující, že produkt byl prodán PWD, která se stala jeho vlastníkem.

9. S odkazem na § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004Sb., zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném v roce 2010 (dále jen „ZDPH“), čl. 14 odst. 1 směrnice, resp. čl. 5 odst. 1 šesté směrnice EU k DPH a s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci C 320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV žalobce uvedl, že termín dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnického práva tak, jak ho upravuje národní legislativa, ale zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem a to i kdyby k převodu právního vlastnictví nedošlo.

10. Dále žalobce namítl vnitřní rozpornost rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, pokud jde o úhradu dodaného zboží. Jak žalobce vysvětlil, ve věci nešlo o úhradu celé kupní ceny, ale pouze zbytku závazku PWD vůči Premier Asset. PWD dlužila americkému dodavateli část úhrady za prodej práv k tomuto software, byla proto uzavřena trojstranná dohoda mezi žalobcem, společností Premiere Asset a PWD v tom smyslu, že část kupní ceny bude uhrazena přímo na účet Premiere Asset, jako úhrada závazku PWD. Tok peněz, a na tom žalobce trvá, prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění.

11. Žalobce dále namítl, že mu nelze klást k tíži, pokud se jeho bývalý obchodní partner rozhodl podnikání ukončit s likvidací, nicméně trvá na tom, že v době transakce byla PWD kontaktní a v době daňového řízení byl kontaktní bývalý jednatel PWD. Bylo chybou nikoli žalobce, ale správce daně, pokud nevynaložil žádné úsilí, aby bývalého jednatele kontaktoval. Tím, že správce daně nejednal ani se zmocněnou účetní P. L. porušil právo žalobce na spravedlivý proces.

12. Žalobce vytkl Nejvyššímu správnímu soudu, že výslech svědkyně označil za nadbytečný a tím znemožnil doplnění řízení o další důkazy, a výpočet zisku dodavatele fabuloval bez podkladů a důkazních prostředků.

13. Žalobce dále ve svém vyjádření zopakoval námitku nezákonnosti výzvy zahajující postup k odstranění pochybností. Žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102 s tím, že nezákonnost výzvy zahajující postup k odstranění pochybností nelze zhojit tím, že daňový subjekt ze strachu před možným vyměřením daně podle pomůcek raději předloží veškeré podklady, z čehož správce daně dovodí, že výzvě porozuměl a pochybnosti začne dodatečně vytvářet až v průběhu postupu určeného k jejich odstranění.

14. Žalobce namítl, že rozhodnutím Nejvyššího správního soudu bylo zasaženo do jeho práva na vlastnictví a současně byla porušena zásada ukládání daní pouze na základě zákona. Žalobce je přesvědčen, že v jeho případě správce daně fakticky aplikoval institut ručení za neodvedenou DPH, za situace, kdy společnost PWD je v likvidaci a její jednatel je

nekontaktní. Zároveň žalobce vyčítá Nejvyššímu správnímu soudu, že staví žalobce do neřešitelné situace: pokud v řízení nebylo možno firmu PWD kontaktovat a ani vyslechnout jejího jednatele, znamenalo to pro žalobce neunesení důkazního břemene, v okamžiku, kdy žalobce získal písemné vyjádření jednatele PWD a současně zajistil i jeho účast při výslechu je jeho jednání hodnoceno jako podezřelé.

15. Nejvyšší správní soud za podezřelé považuje i skutečnost, že PWD neměl nahlášený žádné zaměstnance a nakoupený Software nijak nezhodnotil. Argumentaci Nejvyššího správního soudu žalobce odmítl s odkazem na rozsudek Evropského soudního dvora č. C - 324/11 ve věci Gábor-Tóth. Žalobce trvá na tom, že za jednání PWD není odpovědný, nicméně i z předložených důkazů jasně vyplývá, že nad produktem musela spolupracovat řada firem, a cena produktu tomu odpovídá, přičemž jednatel PWD nemusel sám věci rozumět a zhodnocovací práce na předmětu prodeje mohly být provedeny externími dodavateli.

16. Žalobce dále odkázal na článek Hospodářských novin odhalujících pochybení Generálního finančního ředitelství při nákupu mobilních telefonů, má za to, že postup správce daně byl v jeho případě v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu. Žalobce prokázal uskutečnění plnění jak na vstupu, tak na výstupu a poskytl správci daně nadstandartní rozsah důkazů. Správce daně přesto nárok na odpočet DPH neuznal. Finanční orgány při prověřování uplatňují vůči daňovým subjektům „dvojitý metr“ a na vlastní obchody nejsou tak přísné. Žalobce vytkl Nejvyššímu správnímu soudu, že se v odůvodnění svého rozhodnutí těmito skutečnostmi nezabýval, ačkoli byly obsaženy v kasační stížnosti a tím porušil právo žalobce na spravedlivý proces.

17. Žalobce dále porovnal znění § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119) a Nejvyššímu správnímu soudu vytýká, že ignoruje text zákona a vytváří vlastní normu.

18. Pokud zákon v textu používá slovo „vyvrátit“ pak nelze dospět k závěru, že postačuje existence relevantních pochybností. Žalobce má za to, že správce daně by měl být nucen pro unesení svého důkazního břemene předložit silnější důkazní prostředky. Současná situace vede k tomu, že stát prostřednictvím finančního úřadu zabráni své škodě tím, že odmítne vrátit nárokovanou DPH, kterou by jinak inkasoval od dodavatele jako jeho daň na výstupu. Žalobce setrval na svém přesvědčení, že důkazní břemeno ve věci unesl.

19. Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a jsa vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§110 odst. 4 s.ř.s.) dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

20. Soud ve věci vyšel ze zjištění, že spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je, zda došlo k uskutečnění prodeje autorských práv k licenčnímu serveru GOLD DISK e-learningového výukového programu Premier English, včetně univerzálních práv k jedné generální licenci výrobce, české a slovenské lokalizace produktu a autorských práv k těmto překladům, technické dokumentace, manuálů, grafických návrhů propagačních materiálů,

autorských práv k neomezenému užití a rozmnožování těchto materiálů, grafiky a engine k webovým stránkám webového obchodu a zdrojového kódu kompilátoru mezi žalobkyní a společností PWD, s.r.o., Tvrdonice 666, která tento produkt měla získat od americké společnosti Premier Asset LLC, Wyoming, USA. Cena produktu byla sjednána na 28.080.000 Kč a žalobce si na základě koupě produktu od společnosti PWD, s.r.o. nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty za srpen 2010 ve výši 4.668.635 Kč. Předmětný produkt měl žalobce následně prodat společnosti MIJA TRANS s.r.o., Galanta, Slovenská republika.

21. Žalobce přiznáním k dani z přidané hodnoty podaným dne 27. 9. 2010 uplatnil za měsíc srpen 2010 nárok na odpočet daně ve výši 4 694 664,-Kč.

22. Daňová kontrola byla zahájena protokolem č. j. 126495/12/009934106792, ze dne 14. 3. 2012, správce daně provedl kontrolu následujících dokladů: evidence pro daňové účely (DPH) podle § 100 ZDPH za zdaňovací období srpen 2010, prvotní daňové doklady ze srpen 2010 týkající se přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, kupní smlouva uzavřená se společností PWD ze dne 3. 8. 2010, kupní smlouva uzavřená se společností MIJA TRANS s.r.o., ze dne 20. 8. 2010, příjmové pokladní doklady č. 10PV301, 10PV296, 10PV294, smlouva o postoupení závazku uzavřená se společností PWD, s.r.o. dne 3. 8. 2010, výpis z bankovního účtu č. 2010/8, písemné osvědčení jednatele společnosti MIJA TRANS, s.r.o. ze dne 30. 8. 2010, mandátní smlouva uzavřená se společností Československá automobilová doprava Praha – západ, s. p., ze dne 24. 5. 2009, mandátní smlouva uzavřená se společností České energetické závody, státní podnik v likvidaci ze dne 1. 10. 2008, potvrzení paní K. ze dne 5. 1. 2011, inventarizace k 31. 8. 2010, smlouva o úschově mezi společnostmi HALIBURTON s.r.o. (žalobce), PWD s.r.o. a advokátní kanceláří Němec, Bláha & Navrátilová, s.r.o. ze dne 3. 8. 2010, smlouva o půjčce uzavřená se společností Beaver Administration & Consulting, LLC ze dne 6. 8. 2010, notářsky ověřené prohlášení jednatele společnosti PWD, s.r.o. ze dne 1. 4. 2011, dohoda o úhradě kupní ceny uzavřená se společností PWD, s.r.o. dne 1. 4. 2011, notářsky ověřená plná moc pro paní L. ze dne 1. 4. 2011, dohoda o úhradě pohledávky uzavřená se společností PWD, s.r.o. ze dne 1. 4. 2011, výpis z bankovního účtu č. 000000-2673139399/0800 č. A. 2 a A. 4, faktura přijatá evidovaná pod č. FP-60 a výpis z účtu vedeného u ČSOB, smlouva o postoupení pohledávek uzavřená se společností Beaver Administration & Consulting, LLC ze dne 20. 12. 2010 a výpis z účtu u ČSOB, propagační brožurka společnosti Premier Asset LLC, faktura vystavená společností Premier Asset LLC pod č. 9700254 dne 1. 7. 2010 na společnost PWD s úředním překladem, smlouva uzavřená mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD s.r.o., ze dne 30. 4. 2010 s úředním překladem, písemné vyjádření společnosti Premier Asset LLC ze dne 29. 2. 2012 s úředním překladem.

23. Správce daně nevyhověl návrhu žalobce na provedení výsledku svědka JUDr. J. B., spolčnicka advokátní kanceláře Němec, Bláha & Navrátilová, s.r.o. Zamítnutí návrhu na provedení dokazování správce daně odůvodnil tím, že z písemného sdělení České spořitelny a.s. zjistil, že majitelem bankovního účtu č. 000000-2673139399/0800 založeného dne 20. 8. 2010, ze kterého byla dne 9. 9. 2010 vyplacena šekem částka 21 000 000,-Kč je advokátní kancelář Němec, Bláha & Navrátilová, s.r.o. Částka byla na základě předloženého občanského průkazu vyplacena M. B.; správce daně usoudil, že ze zjištěných okolností není zřejmá žádná spojitost se společností PWD s.r.o. Vyplacení částky M. B.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

správce daně nezpochybnil, ale v důsledku nekontaktnosti PWD nebylo nikdy prokázáno zaúčtování finanční hotovosti na účet této společnosti. Ze svědecké výpovědi M. B. správce daně nebyl schopen zjistit, kdy, za jakou cenu a z jakého důvodu PWD kupovala předmětný produkt.

24. Správce daně prostřednictvím dožádaného finančního úřadu prověřil vystavené faktury PWD za převod práv k produktu. Dožádaný finanční úřad dne 25. 2. 2011 sdělil, že společnost PWD s.r.o. je nekontaktní, na adrese sídla nebyla zjištěna žádná aktivity a bydliště jediného jednatele je v sídle obecního úřadu. Správce daně pojal z toho důvodu podezření, že na vstupu a výstupu daňových přiznání jsou vykazována fiktivní plnění.

25. Správce daně v rámci výměny informací v EU prověřil faktury vystavené žalobcem pod č. 2010.037 na částku 24 000 000,-Kč na slovenského odběratele MIJA TRANS s.r.o.; šetřením bylo zjištěno, že slovenský odběratel fakturu obdržel, zaúčtoval a porřízení bylo přiznáno v měsíci září 2010. Faktura nebyla uhrazena, k zajištění úhrady byla podepsaná en-vista směnka na sumu 24 000 000,-Kč.

26. Žalobce si jako plátce uplatnil odpočet daně z dokladů od společnosti PWD s.r.o. uvedených v evidenci pro daňové účely za zdaňovací období srpen 2010
pod č. FP100057 na částku ZD 2 000 000,-Kč a D20% 400 000,-Kč s DUZP 3. 8. 2010
pod č. FP100058 na částku ZD 17 500 000,-Kč a D20% 3 500 000,-Kč s DUZP 24. 8. 2010
pod č. FP100059 na částku ZD 3 900 000,-Kč a D20% 780 000,-Kč s DUZP 31. 8. 2010

27. Uvedené faktury nebyly správcem daně osvědčeny jako důkaz o přijetí zdanitelného plnění, správce daně je posoudil jako toliko formálně vystavené doklady. Kupní smlouva se společností PWD ze dne 3. 8. 2010, rovněž nebyla posouzena jako důkaz prokazující přijetí konkrétních zdanitelných plnění od konkrétního plátce v rozsahu a v obdobích uvedených na daňových dokladech. Správce daně vytkl žalobci nepředložení např. předávacích protokolů, objednávek, potvrzení o převodu autorských práv nebo licencí, dokladů o převzetí technické dokumentace, manuálů grafických návrhů, propagačních materiálů, engine k internetovým stránkám internetového obchodu a zdrojového kódu kompilátoru od společnosti PWD. Jak uvedl, žádnými důkazními prostředky nebylo prokázáno, že v okamžiku prodeje byla společnost PWD vlastníkem licence.

28. Správce daně Finanční úřad pro Prahu 9 vydal dne 20. 8. 2012 pod č. j. 474542/12/009513107875, platební výměr na daň z přidané hodnoty, jímž žalobci za srpen 2010 vyměřil DPH ve výši 11 365,-Kč.

29. Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, v němž namítl, že daňové řízení bylo vedeno v rozporu s právními předpisy, nedůvodné vydání opakovaných výzev, provedení dvou daňových kontrol, nesprávné hodnocení důkazů a nedůvodné odmítnutí provést svědecké výpovědi.

30. Přezkoumávaným rozhodnutím žalovaný změnil výrok napadeného platebního výměru v části týkající se bankovního spojení, v ostatním ponechal rozhodnutí správce daně beze změny.

31. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, *dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.*

32. Provádění dokazování je svěřeno správci daně, který při této činnosti musí dbát základních zásad (zásada materiální pravdy, zásada volného hodnocení důkazů). Dokazování provádí správce daně s využitím postupů a úkonů, které mu daňový zákon umožňuje; v rámci dokazování podle odst. 3 citovaného zákonného ustanovení zachován tradiční princip daňového práva, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních (nikoliv jen ty, které fakticky uvedl) nese daňový subjekt. Existence této povinnosti úzce souvisí s břemenem tvrzení, podle něhož je daňový subjekt povinen přiznat svou daň. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. viz rozsudek ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79, *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ustanovení § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich (což lze a contrario dovodit z odst. 12 citovaného ustanovení zákona ve znění do 31. 12. 2008; nyní srovn. odst. 5 citovaného ustanovení); v takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem - v projednávané věci dle § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srovn. § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). To platí nejen v případě, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, ale i tehdy, jsou-li tyto nesprávné, resp. nepravdivé.“*

33. V projednávané věci Nejvyšší správní soud se ve shora citovaném rozsudku zabýval otázkou, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně prokázání poskytnutí zdanitelného plnění mezi ním, a společností PWD, s.r.o. a konstatoval, že *„předložené doklady a s tím související dokazování osvědčuje toliko pohyb peněžních toků mezi žalobcem a společností PWD, s.r.o., resp. mezi společností PWD, s.r.o. a společností Premier Asset LLC, aniž by však bylo prokázáno faktické přijetí zdanitelného plnění. Rozpory se objevují u předložených příjmových dokladů, které sice uvádějí úhradu jednotlivých přijatých faktur (10PV 294 úhrada fa č. 16/10 ve výši 350.000 Kč, 10PV 296 úhrada fa č. 17/10 ve výši 350.000 Kč, 10PV 301 úhrada fa č. 18/10 ve výši 300.000 Kč), avšak v jiné výši, než na jakou byly faktury vystaveny. Podle Nejvyššího správního soudu byla faktura č. 17/10 uhrazena převodem částky 21.000.000 Kč do advokátní úschovy a následně na základě šeku ze dne 9. 9. 2010 vyplacena M. B. Tato samotná skutečnost však nijak neprokazuje poskytnutí zdanitelného plnění. Obdobný závěr lze učinit i ve vztahu k dokladům poskytnutým společností Premier Asset LLC, neboť neprokazují, že by žalobci poskytla plnění společnost PWD, s.r.o. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za zásadní, že na základě kupní smlouvy mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. mělo dojít k předání plnění až na základě úplného zaplacení kupní ceny, přičemž společnost PWD, s.r.o. kupní cenu nikdy neuhradila. Naopak úhradu kupní ceny namísto společnosti PWD, s.r.o. prováděl přímo žalobce, což vede k závěru, že podle zmíněné smlouvy předmětné plnění společnost PWD, s.r.o. od společnosti Premier Asset LLC nikdy neobdržel.“* Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„pokud měl být předmět plnění předán na základě kupní smlouvy přímo žalobci, společnost PWD, s.r.o. z povahy věci nemohla u předmětu plnění nejen zvýšit jeho hodnotu, ale fakticky nemohla poskytnout žalobci žádné zdanitelné plnění, neboť předmětný produkt nikdy neměla ve vlastní dispozici. To, že předmět plnění měl být předán*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

přímo žalobci, potvrzují i předložené doklady, a to zejména kupní smlouva ze dne 30. 4. 2010 uzavřená mezi společnostmi Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. a s tím související faktura, která byla vystavena dne 1. 7. 2010 a kterou společnost PWD, s.r.o. nezaplatila. Předmět plnění proto žalobci nemohl být nikdy předán.“

34. Po té, co soud znovu uvážil okolnosti zjištěné z žalobcem předkládaných důkazů, dospěl k závěru, že žalobní námitka vznesená žalobcem není důvodná a ve věci je nutno, zcela ve shodě s posouzením věci Nejvyšším správním soudem učinit závěr, že správce daně i žalovaný postupovali ve věci v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu, předmět plnění žalobci nebyl předán a správce daně po právu platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 20. 8. 2012 pod č. j. 474542/12/009513107875, žalobci za srpen 2010 vyměřil DPH ve výši 11 365,-Kč.

35. Obdobně jako Nejvyšší správní soud i zdejší soud dospěl k závěru, že produkt žalobci předán nebyl. Na tomto závěru nemění ničeho ani obsáhlá argumentace žalobce v jeho doplňujícím vyjádření. Pro posouzení fakticity realizovaného plnění není totiž rozhodné, jakým způsobem jsou označeni účastníci uzavřené smlouvy. Podstatné je, zda došlo k předání produktu. Tvrzení žalobce, že ve věci nešlo o úhradu celé kupní ceny, ale pouze zbytku závazku PWD vůči Premier Asset, za situace, kdy PWD dlužil americkému dodavateli část úhrady za prodej práv k tomuto software, a byla proto uzavřena trojstranná dohoda mezi žalobcem, společností Premiere Asset a PWD v tom smyslu, že část kupní ceny bude uhrazena přímo na účet Premiere Asset, jako úhrada závazku PWD, totiž v provedených důkazech nemá oporu. Předložené listiny naopak vedou ke shora citovanému závěru, jak jej ve věci učinil Nejvyšší správní soud.

36. Městský soud v Praze přisvědčuje žalobci v tom smyslu, že nelze primárně hodnotit svědeckou výpověď M. B. jako nikoli věrohodnou, jen proto, že se k výsledku dostavil za doprovodu jednatele žalobce. Nicméně tento závěr z rozsudku Nejvyššího správního soudu ani nevyplývá. Nejvyšší správní soud totiž, a zdejší soud tento názor sdílí, hodnotí výpověď svědka jako nevěrohodnou proto, že svědek byl nekontaktní pro orgány daňové správy, těm se nepodařilo jeho účast zajistit, avšak jednatele žalobce se překvapivě podařilo svědka k správci daně „dopravit“. Samotná výpověď svědka byla obecná, svědek si takřka nepamatoval žádné konkrétní okolnosti, ačkoli průběh transakce, jak jí líčí žalobce, byl natolik komplikovaný a cena produktu tak vysoká, že lze stěží uvěřit, že by si jednatel společnosti, která ani neměla jiné zaměstnance, na takové jednání již nepamatoval. Městský soud v Praze proto ve věci zcela shodně jako Nejvyšší správní soud dovozuje, že výslech svědka B. nemůže sloužit jako důkaz, že ke zdanitelnému plnění došlo.

37. Ani žalobcův odkaz na judikaturu Evropského soudního dvora nemůže závěry zdejšího soudu zvrátit. Ve věci Gábor Toth, C-324/11, osoba povinná k dani (odběratel) využívala pro poskytování vlastních zdanitelných plnění subdodavatele, přičemž se následně zjistilo, že tento subdodavatel nesplnil své povinnosti a nenahlásil správci daně ani žádné své zaměstnance či dočasné pracovníky a bylo mu rušeno živnostenské oprávnění. Odběrateli byla doměřena uplatněná daň na vstupu, jelikož dodavatel přestal být z důvodu zrušení živnostenského oprávnění formálně osobou povinnou k dani, a také proto, že subdodavatel neměl ani před datem zrušení registrace k dispozici žádné hlášené zaměstnance nebo dočasné pracovníky, takže nebylo prokázáno, že dotčené práce skutečně provedl, a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

odběratel si neověřil, zda služba uvedená na faktuře byla vystavitelem faktury skutečně poskytnuta, ani zda osoby provádějící práci na stavbě byly zaměstnanci nebo dočasnými pracovníky subdodavatele. Soudní dvůr dospěl mimo jiné k závěru, že nelze odmítnout nárok na odpočet daně ani z toho důvodu, že si odběratel neověřil, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury, ani zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, jestliže správce daně neprokáže, že odběratel věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí podvodu na DPH.

38. Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. V rozsudcích, které se této problematice týkají, se vždy opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH; vedle žalobcem uvedeného rozsudku č. C-324/11 jde např. o rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. *„Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04). Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčiným přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60).*

39. Právě citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se podrobně zabývá otázkou požadavku evropské judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci. Jak konstatuje Nejvyšší správní soud, tento požadavek *„nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý*

řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat.“

40. Citované rozhodnutí zároveň vyvrací námitku žalobce, že Nejvyšší správní soud „že ignoruje text zákona a vytváří vlastní normu.“

41. V projednávané věci bylo na žalobci, aby věrohodným způsobem prokázal, že PWD mu fakticky poskytla plnění. Jak konstatuje Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 5. 2018, č. j. 4Afs 254/2017-40: *„...ve vztahu k závěru, podle něhož žalobkyně neunesla důkazní břemeno, rozhodující, že jednatel společnosti PWD, s.r.o. nebyl schopen vysvětlit, jakým způsobem došlo k poskytnutí plnění, neboť byl jedinou osobou působící v rámci společnosti PWD, s.r.o., která měla s předmětem plnění přijít do styku a také jej zhodnotit. Navíc jeho výpověď je v rozporu s jinými listinnými důkazy, a proto nejsou podle Nejvyššího správního soudu případné další účetní doklady (existují-li vůbec) schopné zvrátit již zjištěné skutkové závěry. Jak totiž vyplývá z výpovědi M. B., měla P. L. vést společnosti PWD, s.r.o. účetnictví, a mohla tudíž mít konkrétnější informace o účetních dokladech, popřípadě o finančních transakcích mezi společností PWD, s.r.o. a žalobkyní, popřípadě mezi společností Premier Asset LLC a PWD, s.r.o. v rovině účetních dokladů. P. L. však nemohla disponovat bližšími informacemi o tom, zda a jak došlo k faktickému poskytnutí plnění. Správce daně tedy nepochybil, jestliže se vůbec nepokusil předvolat k jednání či jiným způsobem požádat o vyjádření zmocněnkyni společnosti PWD, s.r.o. (ať už sám nebo prostřednictvím dožádaného správce daně), jejíž plnou moc měl ve své dispozici již ode dne 11. 4. 2011, neboť její případný výsledek, ani případně předložené listinné důkazy, by nebyly způsobilé změnit skutková zjištění.“*

42. Závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno, byl Nejvyšším správním soudem vysloven zcela jednoznačně. Zdejší soud, jak již bylo opakovaně uvedeno, je právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán a v projednávané věci i sám dospěl k závěru, že žalobce neprokázal nabytí předmětu plnění a přezkoumávané rozhodnutí je správné.

43. Soud se dále zabýval ostatními žalobními námitkami a dospěl k závěru, že žádná z nich není důvodná.

44. Žalobce předně namítl nezákonnost výzvy k odstranění pochybností ze dne 7. 10. 2010, č. j. 290890/10/0095113107875. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2007, č. j. 8Afs 59/2005-83, a ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9Afs 110/2007-102, žalobce vytkl uvedené výzvě, že formulace v ní uvedená nebyla vyjádřením konkrétních pochybností a nesprávný byl rovněž požadavek k předložení evidence podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb.

45. Jak soud zjistil, správce daně vyzval žalobce k vyjádření ke vzniklým pochybnostem s tím, že poměr uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění činí pouze 0,005, což vedlo k pochybnosti, zda žalobce přijatá plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.

46. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 3. 2011, *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické*

činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

47. Podle 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „ZSDP“) *vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.*

48. Základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je, aby plátce přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. V usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval nezbytnými náležitostmi výzvy podle § 43 odst. 1 ZSDP a vyslovil, že v ní musí být „[...] uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá“, přičemž „[v]ýjimkou by byla výlučně situace, kdy již přímo ze samotného obsahu daňového přiznání je patrná skutková okolnost, která zakládá pochybnost správce daně. Tak tomu může být zejména v případě početní nebo jiné podobné nesrovnalosti v daňovém přiznání, např. v matematických vztazích mezi údaji v jednotlivých řádcích daňového přiznání (typicky nesoulad v součtech určitých dílčích položek daňového přiznání) či tehdy, opomene-li daňový subjekt určitou kolonku daňového přiznání vyplnit, ač by vzhledem k okolnostem být vyplněna měla.“ Současně však Nejvyšší správní soud například ve svém pozdějším rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, konstatoval, že „[...] pro zákonný průběh vytýkácího řízení je podstatná rovněž součinnost správce daně a daňového subjektu“. Za nepřipustně formální označil „[...] přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkácí řízení“. Povaha vytýkácího řízení je založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem je právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Pouze pokud je daňovému subjektu sdělena podstata pochybností, může na tyto pochybnosti adekvátně reagovat a pokusit se je rozptýlit. Právě proto také § 43 odst. 1 ZSDP předepisoval, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytýkácího řízení. V této fázi je jím především vytvoření možnosti daňového subjektu, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se své daňové povinnosti vysvětlil, respektive odstranil.

49. Ohledně míry konkrétnosti pochybností správce daně soud odkazuje na body 31 až 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58, kde tento soud přehledně shrnul vybranou judikaturu k aplikaci § 43 odst. 1 ZSDP. Dostatečně

konkrétními byly pochybnosti správce daně: a. pokud „[...] správce daně opřel svou pochybnost o skutečnost, že daňový subjekt, jehož hlavní ekonomickou činností byla montáž sádrokartonu, neměl zaměstnance a objem provedených prací činil v rozhodném měsíci 859 842 Kč. Správci daně tak vznikla důvodná pochybnost o tom, kdo práce provedl“; b. kdy „[...] výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v rozhodném období značně přesáhla hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích“; c. kdy „[d]aňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH na základě faktury společnosti, jejíž sídlo zapsané v obchodním rejstříku bylo pouze formální, společnost neposkytovala místně příslušnému správci daně žádnou součinnost a nepodala daňové přiznání k DPH za rozhodné zdaňovací období. Správce daně dále vyjádřil pochybnosti o tom, zda stěžovatelka dodala zboží do jiného státu jiné společnosti, neboť registrace na faktuře uvedeného VAT ID byla zrušena před datem deklarovaného uskutečnění zdanitelného plnění“; d. nebo kdy nastal „[...] reálný nárůst ekonomické činnosti daňového subjektu se sídlem na hromadné adrese a bez nahlášené provozovny k výkonu faktické ekonomické činnosti“.

50. Naopak soudy vyhodnotily jako nedostatečně odůvodněné pochybnosti správce daně v případech: e. kdy obsahem pochybností byla pouze „[...] příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na určitém řádku“; f. nebo kdy „[...] správce daně vyzval daňový subjekt pouze obecně k prokázání oprávněnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a k předložení záznamní povinnosti za celé zdaňovací období, veškerých relevantních dokladů (faktur, smluv, objednávek, pokladních dokladů, jednotné celní deklarace, výpisů z banky atd.), které byly podkladem pro stanovení základu daně“.

51. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 5. 2018, č. j. 4 Afs 254/2017-40: „výzva k odstranění pochybností ze dne 7. 10. 2010, č. j. 290890/10/009513107875, vydaná správcem daně, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení ohledně daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen 2010, byla nezákonná. Ve výzvě správce daně toliko obecně uvedl, že „poměr uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění činí pouze 0,005, takže má správce daně pochybnosti, zda jste přijatá plnění použili pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.“ Mimoto žalobkyni vyzval k předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. S poukazem na rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 - 37, Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně žalobkyni nesdělil, na základě jakých konkrétních skutečností pochybuje o správnosti údajů v daňovém přiznání. Samotné sdělení, že poměr mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními je nízký, nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by zakládal pochybnosti o pravdivosti těchto údajů. Správce daně tedy nesplnil svou povinnost uvést, jaké konkrétní pochybnosti má, čeho se tyto pochybnosti týkají a z jakých skutečností pochybnosti vycházejí. Nicméně v projednávané věci je nezbytné přihlídnout k tomu, že mezi touto výzvou a finálním vyměřením daně správce daně provedl celou řadu dalších úkonů, zejména daňovou kontrolu, čímž nastíněnou vadu zhojil. Nejvyšší správní soud uvádí, že skutečnosti, které vedly k vydání rozhodnutí finančních orgánů, pocházejí primárně z navazujícího dokazování a z tohoto důvodu nemělo procesní pochybení správce daně vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.“

52. Žalobní námitky byla již Nejvyšším správním soudem označena za sice důvodnou, ovšem s tím, že nezákonnost samotné výzvy ještě nevede k nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť dalšími úkony správce daně bylo toto procesní pochybení zhojeno.

53. Co se týče namítaného opakovaného vydání výzev, uvedl žalobce s odkazem na publikaci Baxa a kol. Daňový řád, komentář, Wolters Kluwer 2011, I. díl, str. 489, že výzvy k odstranění pochybností nelze vydávat opakovaně a takový postup správce daně by byl v rozporu se zásadou hospodárnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti a zásadou rychlosti.

54. Soud zjistil z obsahu správního spisu, že po vydání první výzvy, bylo dne 5. 11. 2010 konáno ústní jednání, přičemž žalobce předložil evidenci pro daňové účely, za zdaňovací období srpen 2010, prvotní daňové doklady za období srpen 2010, kupní smlouvu ze dne 3. 8. 2010, kupní smlouvu ze dne 20. 8. 2010 uzavřenou se společností MIJA TRANS a již shora uvedené faktury.

55. Dne 1. 12. 2010 vydal správce daně pod č. j. 334990/10/009934106792, výzvu k prokázání rozhodných skutečností, v níž vyzval žalobce, aby předložil soupis stavebních zakázek probíhajících v srpnu 2010, u dokladů od společnosti PWD s.r.o. uvedených v evidenci pro daňové účely za zdaňovací období srpen 2010 (pod č. FP100057 na částku ZD 2 000 000,-Kč a D20% 400 000,-Kč s DUZP 3. 8. 2010, pod č. FP100058 na částku ZD 17 500 000,-Kč a D20% 3 500 000,-Kč s DUZP 24. 8. 2010, pod č. FP100059 na částku ZD 3 900 000,-Kč a D20% 780 000,-Kč s DUZP 31. 8. 2010) prokázal konkrétními důkazními prostředky, co bylo předmětem zdanitelného plnění a prokázal, že došlo k přijetí zdanitelného plnění od dodavatele a prokázal rozsah přijetí zdanitelného plnění uvedeného na daňových dokladech, dále aby prokázal jakým způsobem byly faktury uhrazeny a pro jakou ekonomickou činnost byl uplatněn nárok na odpočet DPH. Správce daně dále vyzval žalobce, aby předložil chybějící doklady týkající se dalších zjištěných nesrovnalostí a další okolnosti, které bezprostředně nesouvisely s prodejem autorských práv k licenčnímu serveru GOLD DISK e-learningového výukového programu Premier English.

56. Jak vyplývá z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2003, sp. zn. 28 Ca 39/2002, *správce daně přistupuje k vytýkácímu řízení tehdy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti a pravdivosti daňového přiznání. Jestliže doplnění není úplné a nepostačuje-li k odstranění pochybností, volí správce daně další možnosti dané zákonem o správě daní a poplatků, tedy může jednat přímo s daňovým subjektem, znovu ho vyzvat k doplnění či prokázání uvedených skutečností, či stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek.*“ Jak vidno ZSDP vydání další výzvy nezapovídal, pokud daňový subjekt nereagoval tak, aby pochybnosti správce daně konkrétně uvedené ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 7. 10. 2010, č. j. 290890/10/0095113107875, nerozptýlil, postupoval správce daně v souladu s tehdy platnou právní úpravou, pokud znovu žalobce vyzval k předložení důkazů a prokázání konkrétních skutečností. To zároveň vyvrací i žalobcem nastíněnou pochybnost, zda ve skutečnosti nebyla prováděna spíše daňová kontrola.

57. Ostatně i tato žalobní námitky byla již posouzena Nejvyšším správním soudem ve výše citovaném rozsudku. Nejvyšší správní soud uvedl, že: „z předloženého spisového materiálu vyplývá, že správce daně dne 7. 10. 2010 vydal výzvu s odkazem na § 31 odst. 9 a § 43 zákona č. 337/1992 Sb. a po 1. 1. 2011 vydal výzvy s odkazem na § 92 odst. 4 daňového řádu. Nejvyšší

správní soud konstatuje, že správce daně byl oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu i v rámci probíhajícího postupu k odstranění pochybností podle § 89 a 90 daňového řádu. Rozhodující je v tomto ohledu skutečnost, že správce daně nevydával další výzvy k odstranění pochybností, nýbrž výzvy ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu.

58. Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost ani v postupu správce daně, který nejprve zahájil vytýkácí řízení (postup k odstranění pochybností), v jehož rámci učinil řadu procesních úkonů, včetně výsledků svědků, a teprve po více než jednom roce na postup k odstranění pochybností navázal s daňovou kontrolou ve smyslu § 85 daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu je v dané věci rozhodující, že byla v rámci postupu k odstranění pochybností žalobkyni zajištěna všechna procesní práva, která tato ostatně i uplatňovala. Lze jistě připustit, že správce daně mohl daňovou kontrolu zahájit dříve, což lze z hlediska dobré správní praxe do budoucna jen doporučit, neboť se jedná o postup daňovým řádem určený právě pro situace vyžadující komplexní dokazování, jako tomu bylo v případě žalobkyně. Vzhledem k tomu, že správce daně nakonec daňovou kontrolu zahájil a obsah spisu ani námitky žalobkyně neosvědčují, že by předchozí postup správce daně měl vliv na kvalitu prováděného dokazování a na uplatňování procesních práv žalobkyně, Nejvyšší správní soud v kontextu projednávané věci neshledal nastíněný procesní postup správce daně nezákonným.“

59. Pokud žalobce v poslední uplatněné žalobní námitce vytkl žalovanému a správci daně nesprávné hodnocení důkazů, nezbývá zdejšímu soudu, než odkázat na již shora uvedenou argumentaci zdejšího soudu, jakož i citaci rozsudku ze dne 17. 5. 2018, č. j. 4 Afs 254/2017-40. Skutková zjištění, k nimž žalovaný dospěl, mají oporu v provedeném dokazování, žalovaný ve věci učinil správné závěry, které jsou v souladu s tehdy platnou právní úpravou. Městský soud v Praze proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

60. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení §60 odst. 1, odst. 4 s.ř.s. ve věci plně úspěšný žalovaný má právo na náhradu nákladů řízení, jelikož mu však náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku není kasační stížnost přípustná. [§ 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s.]

Praha dne 6. září 2018

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.