



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: VALSO REAL s. r. o.**, IČO 242 97 411, se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2, zastoupen Ing. Romanem Nagy, daňovým poradcem, se sídlem Velká Dlážka 542/4, Přerov, proti **žalovanému: Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a žalobní tvrzení

Žalobce se žalobou ze dne 10. 12. 2015 domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřoval jednak ve vydání výzvy k odstranění pochybností ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1097583/15/2002-52524-203885 (dále jen „výzva k odstranění pochybností“), a jednak v postupu k odstranění pochybností, který byl na základě této výzvy zahájen a který byl žalovaným veden podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a zaměřen na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014. Žalobce považoval výzvu k odstranění pochybností a následně zahájený postup k odstranění pochybností za nezákonný. Žalobce s poukazem na § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu a na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že pokud správce daně ve výzvě k odstranění pochybností nesprávně vymezí okruh skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat, jedná se o vadu řízení. Nezákonnost výzvy k odstranění pochybností zakládá nezákonnost dalšího postupu. Ve výzvě k odstranění pochybností žalovaný odůvodňuje své pochybnosti odkazem na oddíl C podaného daňové přiznání a dále

uvádí hodnoty plnění na jednotlivých řádcích. V podstatě jde o stejný skutkový stav jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 113.

Žalobce konstatoval, že tvrzení žalovaného, že na adrese sídla žalobce má evidováno sídlo dalších 700 firem, nesouvisí s konkrétním zdaňovacím obdobím a daňovým přiznáním. V obchodních centrech bývá pravidlem, že zde sídlí větší množství firem. Institut postupu k odstranění pochybností slouží k odstranění konkrétních pochybností a žalovaný má povinnost ve výzvě k odstranění pochybností konkrétně specifikovat doklady, které tyto pochybnosti odstraní. Ohledně poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění žalobce uvedl, že je běžné, že v určitém období může být nakoupeno víc zboží, než je prodáno, a toto zboží může být uskladněno pro prodej v příštích obdobích. Nepoměr specifikovaný žalovaným nelze označit za dílčí pochybnost, neboť se týká více zdaňovacích období a lze jej těžko prokázat požadovanými doklady. V tomto směru tedy lze důvodně předpokládat časově a dokladově náročné dokazování, které by přesáhlo rámec postupu k odstranění pochybností.

Žalobce uvedl, že z výzvy k odstranění pochybností není vůbec jasné, co po něm žalovaný požaduje. V žalovaném citovaném § 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zákonodárce žádnou „evidenci“ nezmiňuje a už vůbec ne v elektronické podobě. Požadavek žalovaného tedy není srozumitelný. Rozsah dokumentů požadovaný žalovaným je s ohledem na institut výzvy k odstranění pochybností neúměrně široký a svým obsahem odpovídá spíše daňové kontrole. Žalovaný neuvádí, které konkrétní dokumenty má žalobce předložit k odstranění pochybností. Např. přehled obchodního majetku je bezesporu široce založenou evidencí. Požadovaná evidence obchodního majetku je tak obecným požadavkem a svým zaměřením odpovídá spíše daňové kontrole upravené v § 85 a násl. daňového řádu. S ohledem na neurčitost výzvy k odstranění pochybností nemůže žalobce vyhovět žalovanému, který neuvedl své pochybnosti dostatečně určitě. Žalobce uvedl, že má právo tzv. legitimního očekávání. Žalovaný nemá volnou volbu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Postup k odstranění pochybností má být rychlý a svižný postup, na základě kterého dojde předložením konkrétních dokladů k rychlému odstranění pochybností. Předložením široce požadovaných a nejasně specifikovaných dokladů nemohlo dojít k odstranění pochybností, které byly neurčitě specifikovány a měly přesah do jiných zdaňovacích období.

Žalobce závěrem žaloby uvedl, že výzva k odstranění pochybností byla nekonkrétní a v určitých částech nesrozumitelná, rozsah (požadovaných dokumentů) příliš široký a nelogický ve vztahu k deklarovaným pochybnostem. Dle názoru žalobce měl žalovaný zahájit daňovou kontrolu. Žalobce tedy navrhl, aby soud ve výroku rozsudku označil výzvu k odstranění pochybností a postup k odstranění pochybností zahájený touto výzvou za nezákonné.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě s odkazem na ustálenou judikaturu a na § 9 odst. 2, § 89 a § 90 daňového řádu konstatoval, že ve vztahu k daňovému přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 provedl analýzu hodnot vykázaných v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2014 a na základě zjištěných skutečností mu vzniklo podezření o správnosti a pravdivosti údajů o deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Své pochybnosti odůvodnil žalovaný mimo jiné tím, že na adrese sídla žalobce sídlí dalších přibližně 700 ekonomických subjektů, přičemž není zřejmé, kde žalobce fakticky vykonává svou ekonomickou činnost. Žalobce opakovaně

vykazoval vyšší hodnoty přijatých zdanitelných plnění oproti hodnotám uskutečněných zdanitelných plnění, přičemž zároveň nevykazoval žádnou hodnotu pořízeného majetku. Žalovaný tak měl za to, že ve výzvě k odstranění pochybností uvedl konkrétní pochybnosti, které řádně odůvodnil. Žalovaný sice sporné údaje identifikoval odkazem na jednotlivé řádky daňového priznání, avšak nelze tvrdit, že by se omezil pouze na tento odkaz.

Žalovaný konstatoval, že žalobce má své sídlo zapsané na adrese, na které je poskytována možnost zřízení tzv. virtuálního sídla. Využití tzv. virtuálního sídla je sice v souladu s právním řádem, avšak pokud je jedna kancelář využívána stovkami ekonomických subjektů, pak je evidentní, že zde všechny tyto subjekty reálně nemohou vykonávat ekonomickou činnost. V některých případech tedy může existence pouze virtuálního sídla založit důvodné pochybnosti o tom, zda primárním účelem jeho využití není znemožnění efektivního dohledu orgánů veřejné správy. Žalovaný v případě žalobce nedisponoval informacemi o tom, v čem spočívá jeho ekonomická činnost ani kde žalobce tuto ekonomickou činnost vykonává. Tato skutečnost je umocněna tím, že žalobce nemá v živnostenském rejstříku zapsanu žádnou provozovnu a předmětem jeho podnikání jsou výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a obory činností žalobce zahrnují např. výrobu textilií, realitní činnost, tlumočnickou a překladatelskou činnost, poskytování služeb osobního charakteru a pro osobní hygienu atd.

Žalovaný uvedl, že pochybnosti vyjádřené ve výzvě k odstranění pochybností byly založeny také na poměru žalobcem vykazovaných uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění (v hodnotě 0,89), přičemž žalobce zároveň nevykazoval žádnou hodnotu pořízeného majetku. Jednalo se tedy o poznatek založený na sledování výše daňové povinnosti žalobce v období jednoho roku, kdy žalovaný považoval žalobcem opakovaně vykazované vyšší hodnoty přijatých zdanitelných plnění za neobvyklé. Tato skutečnost, ve spojení s absencí dalších informací ohledně předmětu ekonomické činnosti žalobce a místa jejího výkonu, založila žalovanému pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně přijal jím deklarovaná zdanitelná plnění, zda je použil ke své ekonomické činnosti a zda uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný uvedl, že není oprávněn sám si činit závěr o tom, že výše uvedený nepoměr vznikl právě v důsledku nákupu a naskladnění zboží určeného k prodeji v následujících obdobích.

Dle názoru žalovaného se v případě odkazu na § 10 zákona o dani z přidané hodnoty jednalo o zjevnou chybu v psaní. Namísto správného § 100 citovaného zákona byl uveden odkaz na § 10. Tato chyba v psaní však neměla vliv na zákonnost výzvy k odstranění pochybností, neboť je bez dalšího zřejmé, že správce daně požadoval po žalobci evidenci pro daňové účely daně z přidané hodnoty vedenou v souladu s § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Veškeré pochybnosti žalobce o významu tohoto požadavku pak musely být odstraněny ve chvíli, kdy žalobce od žalovaného obdržel vyrozumění o prošetření své stížnosti, ve kterém žalovaný chybu v psaní vysvětlil. Dle názoru žalovaného má být žalobce schopen předložit povinně vedenou evidenci pro účely daně z přidané hodnoty včetně obchodního majetku, aniž by to pro něj znamenalo dodatečné náklady nebo administrativní zátěž. S tímto požadavkem není spojena potřeba provádění časově a personálně náročného dokazování a tento požadavek tak nelze v daném případě hodnotit ani jako nesrozumitelný či nepřiměřený.

Žalovaný tak měl za to, že ve výzvě k odstranění pochybností své pochybnosti dostatečně konkretizoval a popsal způsobem, který žalobci umožňoval se k nim relevantně

vyjádřit. V daném případně bylo možné předpokládat, že vzniklé pochybnosti žalovaného bude možné odstranit neprodleným a bezprostředním ověřením požadovaných údajů o ekonomické činnosti žalobce. Výzva k odstranění pochybností byla vydána v souladu s § 89 daňového řádu, ob stojí před požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu a nepochybně zákonně zahájila i postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014. Žalovaný tak navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III. Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze vyšel z předloženého spisového materiálu a postup žalovaného v řízení před správním orgánem přezkoumal z hlediska žalobních námitek podle § 82 s. ř. s. Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek daných § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Při posouzení věci vyšel soud z následující právní úpravy.

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 § 89 odst. 2 daňového řádu platí: 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.

Účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu vyložil Nejvyšší správní soud ve své ustálené judikatuře (z poslední doby v podrobnostech srov. např. rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016 – 39, a v něm citovanou judikaturu), která navazuje na judikaturu vztahující se k vytýkácímu řízení dle § 43 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, svou povahou a smyslem k postupu k odstranění pochybností připodobitelnému. Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z § 89 odst. 1 a 2, § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu, která vytyčuje způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který může správce daně užít jen tehdy, má-li 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; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

Daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na konkrétnost pochybností ve snaze zdokonalit předchozí úpravu vytýkácího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev. Existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení postupu k odstranění pochybností. Pokud

správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností nejsou dány. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti. Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle. Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě 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, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Analýzy mohou být založeny i na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu.

Soud z výzvy k odstranění pochybností (ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1097583/12/2002-52524-203885, založené na č. 1. 2 správního spisu) zjistil, že žalovaný své pochybnosti odůvodnil tím, že žalobce uvedl v oddílu C daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2014 na řádku 1 hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění ve výši základ daně 307 500 Kč, daň na výstupu 64 575 Kč. Na řádku 40 žalobce uvedl hodnotu přijatých zdanitelných plnění ve výši základ daně 673 113 Kč, nárok na odpočet daně v plné výši 141 354 Kč, na řádku 65 hodnotu nadměrného odpočtu ve výši 76 779 Kč. Žalovaný uvedl, že zjistil, že žalobce má zapsanou adresu svého sídla na adrese, na níž má své sídlo evidováno dalších cca 700 firem a tudíž není zřejmé, kde žalobce fakticky vykonává svou ekonomickou činnost. Žalobce v posledních 12 měsících, tj. od 1. do 4. čtvrtletí 2014, opakovaně vykazuje vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet (poměr uskutečněných a přijatých plnění za dané období je 0,89) a současně hodnotu pořízeného majetku ve výši nula. S ohledem na místo sídla žalobce tedy žalovanému vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti hodnoty přijatých zdanitelných plnění, zejména o tom, zda nárok na odpočet daně na řádku 40 daňového přiznání byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, zda byla zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata a použita k ekonomické činnosti žalobce.

Žalovaný uvedenou výzvou k odstranění pochybností žalobce podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobce k odstranění uvedených pochybností, konkrétně k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně v celkové výši 141 354 Kč uvedený na řádku 46 v daňovém přiznání; k prokázání toho, že žalobce skutečně přijal deklarovaná zdanitelná plnění a o jaká konkrétní zdanitelná plnění se jednalo a od jakých plátců byla přijata; k prokázání konkrétního předmětu ekonomické činnosti žalobce a kde je tato činnost vykonávána; k prokázání toho, jakým způsobem a kdy byla či budou přijatá zdanitelná plnění použita v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný žalobce vyzval k předložení evidence pro daňové účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 vedenou „v souladu s ustanovením § 10 zákona o DPH“, nejlépe v elektronické podobě, včetně přehledu obchodního majetku. Žalovaný dále žalobce vyzval k předložení daňových dokladů od plátců daně, na základě kterých žalobce uplatnil odpočet daně na řádku 40 daňového přiznání za 4. čtvrtletí roku 2014, a důkazních prostředků prokazujících přijetí těchto zdanitelných plnění a

jejich použití pro ekonomickou činnost (např. dodací listy, doklady o přepravě, smlouvy apod.).

Z obsahu výzvy k odstranění pochybností je zřejmé, že žalovaný vymezil své pochybnosti kombinací několika relativně samostatných okolností. Po úvodním odkazu na konkrétní řádky daňového přiznání následoval vlastní text výzvy, v němž žalobce specifikoval pochybnosti, které mu vznikly o správnosti, pravdivosti a průkaznosti tvrzení žalobce. Žalovaný tak odkazy na konkrétní řádky daňového přiznání v podstatě pouze konkretizoval daňová tvrzení, která byla předmětem jeho pochybností. V tomto postupu nelze shledat žádné pochybení, neboť vedl k vyšší přehlednosti a srozumitelnosti výzvy k odstranění pochybností. Žalobci tedy nelze přisvědčit v tom, že by se jednalo o „stejný skutkový stav“ jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 113. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval výzvu správce daně, která obsahovala pouze odkazy na řádky podaného daňového přiznání a zcela obecné konstatování povinnosti k předložení záznamů a všech dokladů relevantních pro příslušné řádky. Takto však v daném případě výzva k odstranění pochybností formulována nebyla, což je ostatně patrné i z toho, že žalobce s dalšími konkrétně vyjádřenými důvody pochybností žalovaného v žalobě poměrně podrobně polemizuje.

V dané věci je podstatné, že žalovaný specifikoval své pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti žalobcem uplatněných daňových tvrzení *souhrnem* několika zjištěných skutečností. Tuto okolnost žalobce ve své žalobě zcela pomíjí (srov. části IV. a V. žaloby). Dle názoru soudu tak lze žalovaným konkretizované pochybnosti podřadit do dvou relativně samostatných důvodů. Jednak se jedná o skutečnosti související se samotnou osobou (sídlem) žalobce, jednak o okolnosti související s jeho ekonomickou činností za posledních 12 měsíců. Právě souhrn těchto okolností, a nikoli jednotlivé okolnosti samy o sobě vyvolaly pochybnosti žalovaného a vedly k vydání výzvy k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 27, konstatoval, že okolnosti týkající se daňového subjektu jako jsou např. existence jeho sídla na tzv. hromadné adrese a neexistence fyzických provozoven mohou být typickými znaky společností, které často bývají zapojeny do daňových podvodů, a spolu s pochybnostmi o reálném nárůstu ekonomické činnosti daňového subjektu představují zákonný důvod zahájení postupu k odstranění pochybností. Soud má za to, že i v daném případě žalovaný správně poukázal na několik relevantních skutečností, jež ve svém souhrnu mohou být dostatečným důvodem pro pochybnosti správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu. Sám žalobce existenci těchto skutečností v žalobě nijak nepopřel, pouze se omezil na zpochybnění jejich relevance pro vydání výzvy k odstranění pochybností, resp. pro zákonné zahájení postupu k odstranění pochybností.

Soud tedy konstatuje, že žalobce má stejně, jako v případě řešeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 27, sídlo na tzv. virtuální či hromadné adrese. S tím souvisí i další okolnost zmiňovaná žalovaným ve výzvě k odstranění pochybností, tedy že není zřejmé, kde žalobce fakticky vykonává svou ekonomickou činnost. K těmto okolnostem žalovaný zcela správně připojil úvahu o pochybnostech o reálné ekonomické činnosti žalobce za posledních 12 měsíců. K tomu soud dodává, že analýzy, resp. poznatky založené na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu představují (a to i samy o sobě) zákonný důvod pro zahájení postupu k odstranění pochybností (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS). Nelze tedy přisvědčit námitkám žalobce, který nesprávnost postupu žalovaného spatřoval v tom, že žalovaný své pochybnosti

založil na sledování více zdaňovacích období (a že v takovém případě bude třeba provést časově a dokladově náročné dokazování přesahující více zdaňovacích období). Žalovaný v tomto směru pouze uvedl, že žalobce opakovaně vykazoval vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná zdanitelná plnění a současně vykazoval nulovou hodnotu pořízeného majetku. Žalovaný tak nijak nepochybil, neboť poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Pokud z této analýzy vyplyne, že v případě daňového subjektu je dlouhodobě přítomen nějaký nestandardní ekonomický ukazatel, automaticky to neznamená, že by správce daně byl povinen zahájit daňovou kontrolu všech dotčených zdaňovacích období. Správce daně je naopak bezpochyby oprávněn požadovat odstranění pochybností pouze za určité období, v němž setrvalá přítomnost tohoto ekonomického ukazatele překročí určitou kritickou mez.

Soud má ve shodě se žalovaným za to, že ve výzvě k odstranění pochybností uvedené okolnosti mohly vést k důvodným pochybnostem o dlouhodobé ekonomické racionalitě deklarovaných činností žalobce a tím i k pochybnostem o faktické realizaci žalobcem deklarovaných zdanitelných plnění. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že žalovaný při vyslovení pochybností o údajích uvedených žalobcem v daňovém přiznání nemusel mít jistotu o jejich nesprávnosti, neprůkaznosti, neúplnosti či nepravdivosti. Plně totiž postačila existence důvodné obavy, že uplatňovaný nárok na nadměrný odpočet daně není oprávněný. Žalovaný tedy v tomto ohledu postupoval správně, pokud se nespokojil pouze s jedinou okolností např. pouze se zjištěním, že žalobce má sídlo na tzv. virtuální či hromadné adrese, ale poměrně podrobně se věnoval i deklarované dlouhodobé ekonomické aktivitě žalobce. Skutečnosti související se žalobcem deklarovanou ekonomickou aktivitou v období 1. až 4. čtvrtletí roku 2014 pak logicky doplnily a prohloubily důvodné pochybnosti žalovaného ohledně sídla žalobce (resp. absence faktického místa výkonu ekonomické činnosti) a společně nepochybně mohly vést k důvodným pochybnostem o uplatněném nároku na nadměrný odpočet. K tomu soud doplňuje, že v průběhu přezkumu výzvy k odstranění pochybností uvedly daňové orgány další faktické okolnosti, které dále posilují důvodné pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti žalobcem uplatněných daňových tvrzení (srov. např. tvrzení Odvolacího finančního ředitelství ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 5. 10. 2015, č. j. 32181/15/5100-41457-711400, o tom, že žalobce nemá v živnostenském rejstříku zapsány žádné provozovny a předmětem jeho činnosti jsou obory jako např. výroba textilií, realitní činnost, tlumočnická a překladatelská činnost, poskytování služeb osobního charakteru a pro osobní hygienu atd.).

V nyní posuzované věci tedy soud dospěl k závěru, že žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností po zjištění souhrnu dostatečně relevantních a konkrétních pochybností, které jednoznačně a srozumitelně vyjádřil. Ve výzvě k odstranění pochybností uvedené důvody se opíraly o objektivní důvody, které nebyly výrazem náhodného výběru, svévole či dokonce šikanózního přístupu vůči žalobci. Soud nemohl žalobci přisvědčit ani v námitce, že mu z výzvy k odstranění pochybností nebylo zřejmé, co po něm žalovaný požaduje. Tuto námitku žalobce opíral o to, že žalovaný po něm vyžadoval „evidenci pro daňové účely DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2014, vedenou v souladu s ustanovením § 10 zákona DPH, nejlépe v elektronické podobě, je-li v této formě vedena, včetně přehledu obchodního majetku.“ Soud si je vědom toho, že odkaz žalovaného na § 10 zákona o dani z přidané hodnoty byl nesprávný (správně měl být uveden odkaz na § 100 zákona o dani z přidané hodnoty), nicméně žalovaný ve výzvě k odstranění pochybností nevyužil pouze tuto (chybnou) citaci zákonného ustanovení, ale jednoznačně uvedl, že po žalobci požaduje „evidenci pro daňové účely DPH“. Význam tohoto slovy vyjádřeného požadavku je dle

názoru soudu jednoznačný a rozumné pochybnosti o jeho smyslu nemůže budit ani chybná citace příslušného zákonného ustanovení. Soud dále uvádí, že uvedené pochybení bylo žalobci vysvětleno jak žalovaným ve vyrozumění o výsledku prošetření stížnosti ze dne 20. 4. 2015, tak i Odvolacím finančním ředitelstvím ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 5. 10. 2015. Soud tedy má za to, že pochybení spočívající v nesprávné citaci § 10 zákona o dani z přidané hodnoty lze hodnotit jako pouhou chybu v psaní, která neměla vliv na zákonnost výzvy k odstranění pochybností a která nadto byla žalobci v dalším průběhu řízení opakovaně srozumitelně vysvětlena (a tím i odstraněna). Žalobce však ani na tato vysvětlení nijak nereaguje a v žalobě stále opakuje své tvrzení o „nejasnosti“ textu výzvy. Námitku nesrozumitelnosti výzvy k odstranění pochybností tedy lze považovat za účelovou a nedůvodnou.

K námitce nepřiměřeného rozsahu požadovaných dokumentů soud uvádí, že ani v tomto směru výzva k odstranění pochybností nijak nevybočuje z mezí, které na ni klade zákon a judikatura správních soudů. Pokud žalovaný požadoval předložení evidence ve smyslu § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a přehledu obchodního majetku, pak účelem tohoto požadavku nebylo provádění dokazování v rozsahu odpovídajícímu daňové kontrole, ale pouze ověření daňového tvrzení žalobce o nepoměru uskutečněných a přijatých plnění a soud zdůrazňuje, že jen za určité konkrétní zdaňovací období (4. čtvrtletí r. 2014), když toto tvrzení vyvolávalo důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce vůbec vyvíjel reálnou ekonomickou činnost. Tuto dílčí nejistotu o správnosti a pravdivosti údajů uvedených v daňovém přiznání nebylo možné rozptýlit jiným způsobem, neboť realizaci deklarované ekonomické aktivity mohl žalobce věrohodně doložit především daňovou evidencí. Žalovaný navíc nepožadoval pouze evidenci ve smyslu § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, ale i další konkrétně specifikované dokumenty související s deklarovaným nárokem na odpočet daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 (daňové doklady, dodací listy apod.). Žalobci tak bylo uloženo předložení dokumentů výhradně za příslušné zdaňovací období a jejich výčet i rozsah byl omezen nikoli pouze časově (dokumenty se vztahovaly k období jednoho čtvrtletí kalendářního roku), ale i věcně, neboť žalovaný požadoval dokumenty mající přímou souvislost se spornými obchodními případy. V případě žalobce tedy nejde např. o situaci, kdy by správce daně požadoval celou daňovou evidenci, která by v převážné části nijak nesouvisela s prověřovanými obchody a tvrzenými údaji. Pokud tedy žalovaný za dané situace žalobce vyzval k předložení evidence vedené podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, nepřekročil meze postupu k odstranění pochybností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 10 Afs 187/2016 – 41).

Na základě shora uvedeného má soud za to, že rozsah požadovaných dokumentů nebyl natolik široký, aby žalobci mohl činit potíže je předložit a tím prokázat, že v rozhodné době realizoval ekonomickou činnost a že jeho nárok na odpočet daně je oprávněný. V dané věci proto nedošlo k nepřijatelné záměně postupu k odstranění pochybností s daňovou kontrolou (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 – 36). V daném případě totiž nebylo nijak vyloučeno, aby pochybnosti žalovaného byly rozptýleny již jen předložením listinných dokladů, které vyplývaly z běžné podnikatelské činnosti žalobce a nacházely se tak v dispozici žalobce. To se týká nejen evidence vedené podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, ale i dalších dokladů, které mohly prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění (např. důkazy o obchodování s jinými konkrétně specifikovanými daňovými subjekty). Volba důkazních prostředků prokazujících přijetí a faktické použití zdanitelných plnění byla v tomto případě ponechána především na samotném žalobci. Naopak o rozsáhlé a časově náročné dokazování, ke kterému má sloužit institut daňové kontroly, se bude jednat např. tehdy, kdy je správcí daně zřejmé, že ve věci bude třeba

provést hned několik zpravidla časově náročných úkonů, kterými jsou typicky mezinárodní dožadání. O takový případ se však v daném případě nejednalo. V okamžiku vydání výzvy k odstranění pochybností nic nenasvědčovalo tomu, že by bylo vyloučeno rychlé odstranění jednotlivých, dílčích a konkrétně vyjádřených pochybností žalovaného. Nelze tedy dovozovat, že by žalovaný vydáním výzvy k odstranění pochybností jakkoli vybočil ze zákonného rámce institutu postupu k odstranění pochybností daného § 89 a § 90 daňového řádu.

Na základě shora uvedeného soud shrnuje, že výzva k odstranění pochybností byla dostatečně konkrétní, srozumitelná a splňovala všechny požadavky kladené na ni daňovým řádem a ustálenou judikaturou. Zákonné podmínky pro vydání výzvy k odstranění pochybností, resp. pro zahájení postupu k odstranění pochybností byly splněny, neboť v době okamžiku vydání výzvy k odstranění pochybností nic nenasvědčovalo tomu, že by bylo nutné zahájit daňovou kontrolu. Žalobci tak nemohlo svědčit ani legitimní očekávání, že v jeho případě bude bezprostředně zahájena daňová kontrola ve smyslu § 85 a násl. daňového řádu. Z těchto důvodů tedy soud nemohl akceptovat první žalobní návrh žalobce, aby označil (určil) výzvu k odstranění pochybností ze dne 24. 2. 2015 za nezákonnou. Ze stejných důvodů nemohl soud vyhovět ani druhému petitu žaloby, tj. označení zahájeného postupu k odstranění pochybností jako celku za nezákonný, neboť žalobce jeho nezákonnost odvozoval právě z nezákonnosti vydané výzvy k odstranění pochybností (nikoli tedy např. z následného průběhu či trvání postupu k odstranění pochybností). Pokud tedy soud nezjistil nezákonnost výzvy k odstranění pochybností, pak ze stejných důvodů nemohl shledat nezákonným ani na základě této výzvy zahájený postup k odstranění pochybností.

IV. Závěr a náklady řízení

Z výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že ze strany žalovaného nedošlo k nezákonnému zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 25. října 2017

JUDr. Naděžda Řeháková v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: L. H.