



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce

KOMPLEX INVEST CZ s.r.o., IČO: 28375203
se sídlem Praha 4 - Krč, U Habrovky 247/11, PSČ 14000
zastoupený advokátkou JUDr. Marcelou Andrýskovou,
se sídlem Smetanova 13, Brno

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství v Brně,
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018, č. j. 15634/18/5300-21443-701328

takto:

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

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalobou napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen platební výměr ze dne 24. 7. 2017, č.j. 5931804/17/2004-52525-108484, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017 ve výši 210.364,- Kč.

II.
Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. V první žalobní námitce žalobce s poukazem na ust. § 116 odst. 2 daňového řádu namítá, že žalovaný se nevypořádal se všemi důvody uplatněnými žalobcem v odvolání, v nichž žalobce spatřoval nesprávnosti nebo nezákonnosti prvostupňového rozhodnutí.
3. Ve druhé namítá, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně vypořádal s námitkami žalobce ve vztahu k předmětné výzvě. Nezákonnost výzvy k odstranění pochybností ze dne 10. 5. 2017, č. j. 4258161/17/2004-52525-108484 (dále jen „předmětná výzva“) spatřuje žalobce v tom, že pochybnosti správce daně uvedené v předmětné výzvě byly odůvodněny odkazem na daň z příjmů, který nemá žádnou souvislost s daní z přidané hodnoty.
4. Žalobce spatřuje „brutalitu výzvy správce daně na odstranění pochybností“ v tom, že správce daně odůvodňuje své pochybnosti na základě neexistující daně z příjmu, která v daný okamžik neexistovala, neboť jak je zřejmé ve výše uvedené výzvě porovnává předchozí účetní období s předmětným zdaňovacím obdobím DPH, tedy lidově řečeno srovnává nezralé hrušky se zralými jablky, když tvrdí, že předmětné přiznání k DPH daňového subjektu popírá základní smysl podnikání – dosahování zisku. Je tak zřejmé, že pokud správce daně odůvodnil svoji výzvu způsobem, jež nemá žádnou souvislost s DPH a ani oporu v zákoně, pak neumožnil daňovému subjektu, aby se mohl jakýmkoliv relevantním způsobem vyjádřit.
5. Žalobce dále uvádí, že správce daně po něm výzvou k prokázání pochybností požadoval prakticky prokázat něčeho, co prokázat nelze, a to s ohledem na to, že si správce daně vytvořil fiktivní důvody (když existují obory činnosti např. prodej elektronického zboží, kde marže dosahuje 1%) pro výzvu na odstranění pochybností, která byla nejen nezákonná, ale i v rozporu s Ústavou. Žalobce dále odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a na judikaturu správních soudů týkající se institutu postupu k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu.
6. Žalovaný navrhl s odkazem na odůvodnění svého rozhodnutí žalobu zamítnout. K první žalobní námitce žalovaný dále uvedl, že žalobce danou námitku formuloval pouze obecně, aniž by konkretizoval, která odvolací námitka (resp. uplatněný důvod nezákonnosti nebo nesprávnosti prvostupňového rozhodnutí), dle něj nebyla žalovaným v napadeném rozhodnutí vypořádána. Žalovanému proto nezbyvá, než na tuto žalobní námitku reagovat taktéž pouze v obecné rovině. Žalovaný má za to, že se v souladu s ust. § 116 odst. 2 daňového řádu v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem vypořádal se všemi důvody, v nichž žalobce spatřoval nezákonnosti či nesprávnosti prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný shrnul veškeré odvolací námitky žalobce v bodu [9] napadeného rozhodnutí a následně se s těmito námitkami vypořádal v bodech [20] až [29] napadeného rozhodnutí. Žalovaný na tomto místě současně připomíná, že povinností žalovaného není reagovat na každý jednotlivý argument daňového subjektu,

nýbrž vypořádat se se všemi základními námitkami daňového subjektu uplatněnými v odvolání tak, aby odůvodnění napadeného rozhodnutí poskytovalo náležitou oporu pro jeho výrok (viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 14. 9. 2015, č. j. 52 Af 54/2014 – 78).

7. Pokud se týká námitek žalobce ve vztahu k institutu postupu k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, sp. zn. 4 Afs 95/2016, že „*pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody.* [...] *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) nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty*“.
8. V nyní posuzovaném případě měl správce daně důvodné pochybnosti ohledně správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. daňového přiznání, přičemž tyto důvodné pochybnosti byly založeny na analýze správce daně týkající se podílu uskutečněných a přijatých plnění spolu s údaji o dodavatelích uvedených v kontrolním hlášení. Je tedy zřejmé, že v předmětné výzvě byly uvedeny konkrétní skutkové okolnosti, na nichž byly pochybnosti správce daně založeny, dle předchozí analýzy provedené správcem daně. Žalovaný tudíž ve shodě s bodem [27] napadeného rozhodnutí konstatuje, že argumentace žalobce, že správce daně účelově vytvořil fiktivní důvody pro vydání předmětné výzvy, je ničím nepodloženým názorem žalobce. Žalovaný setrvává na svém závěru, že předmětná výzva byla vydána plně v souladu se zákonem, jakož i v souladu s žalobcem zmiňovanou judikaturou správních soudů ve vztahu k institutu postupu k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu.
9. Jak již žalovaný uvedl v bodech [23] a [25] napadeného rozhodnutí, předmětem ověřování výše daně tvrzené žalobcem nebylo vykázání malého či velkého zisku, ale ověření toho, zda žalobce splnil zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný proto odmítá argumentaci žalobce, že pochybnosti správce daně se týkaly daně z příjmů právnických osob, která nemá souvislost s daní z přidané hodnoty.
10. Žalovaný dále zdůrazňuje, že správce daně měl pochybnosti o tom, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona o DPH, resp. o tom, zda žalobce posuzovaná přijatá zdanitelná plnění fakticky přijal, případně zda tyto použil či použije k uskutečňování ekonomické činnosti. Pro účely odstranění těchto pochybností správce daně po žalobci požadoval zejména doložení evidence dle ust. § 100 zákona o DPH, kterou měl žalobce povinnost vést, daňových dokladů a smluv vztahujících se k posuzovaným přijatým zdanitelným plněním, a důkazních prostředků k prokázání provedení plateb za předmětná plnění.
11. Žalovaný proto rovněž odmítá argumentaci žalobce, že správce daně požadoval po žalobci prokázání něčeho, co nelze prokázat, neboť správce daně po žalobci požadoval prokázání pouze a jen toho, že nárok na odpočet byl žalobcem uplatněn v souladu se zákonnými podmínkami dle ust. § 72 a § 73 zákona o DPH, přičemž žalobce byl současně seznámen s demonstrativním výčtem důkazních prostředků, kterými lze tyto skutečnosti prokázat. Žalobce přitom v reakci na předmětnou výzvu žádné důkazní prostředky nepředložil,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

tudíž neunesl důkazní břemeno, které na něj danou výzvou bylo přeneseno, a neprokázal tak naplnění zákonných podmínek pro uznání nároku na odpočet.

12. K odkazu žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, žalovaný uvádí, že tento není na nyní posuzovaný případ žádným způsobem přílehlý, neboť v něm byla řešena zejména otázka toho, zda správce daně musí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními důvody pro její zahájení a zda tyto důvody musí sdělit daňovému subjektu. V nyní posuzovaném případě se však nejednalo o zahájení daňové kontroly dle ust. § 85 daňového řádu, nýbrž o zahájení postupu k odstranění pochybností dle ust. § 89 téhož zákona. Toliko pro úplnost pak žalovaný ještě dodává, že závěry I. senátu Ústavního soudu přijaté ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 jsou již překonané, když od těchto závěrů se plénum Ústavního soudu výslovně odchýlilo ve svém stanovisku ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Skutečnost, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétními pochybnostmi či podezřením je pak opakovaně potvrzena i v judikatuře Nejvyššího správního soudu vydané po žalobcem citovaném nálezu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. 4 Afs 57/2014, a dále také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, a ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52).
13. Ve věci bylo nařízené na den 26. 3. 2021 jednání, při kterém žalobce zopakoval, že považuje výzvu k odstranění pochybností ze dne 10. 5. 2017 za nezákonnou, jelikož byla zcela nesmyslná a žalobce tak nevěděl, k čemu se má vyjádřit. Žalovaný v tomto se žalobcem souhlasila, nevyvodila z toho však v odvolacím řízení žádné důsledky. Žalobce dále zdůraznil, že pokud výzva nebyla dostatečně konkrétní, nemohlo dojít k přenosu důkazního břemene a odkázal na závěry nedávno vydaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 191/2019. Koeficient, který správce daně použil tj. podíl přijatých a uskutečněných plnění za poslední tři měsíce není o ničem vypovídající, jelikož například dřevařské firmy v zimě jenom nakupují a jejich podíl by představoval záporné číslo, tudíž podle logiky správce daně by měly být všechny vyzvány k odstranění pochybností.
14. Žalovaný setrval na svém vyjádření a v reakci na to, co uvedl žalobce, zdůraznil, že závěry, které žalobce přečetl z jím uváděného judikátu nelze na žalobce aplikovat, jelikož žalobce nesplnil ani svou primární důkazní povinnost - nepředložil ani daňové doklady k tomuto přijatému plnění.

III.

Posouzení žaloby

15. Městský soud v Praze (dále také jen „městský soud“) v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem vymezených námitek, vycházel přitom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Dle ust. § 72 odst. 1 písm. a) č. 235/2004 Sb. zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

17. Dle ust. § 73 odst. 1 písm. a) tohoto zákona *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
18. Podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., 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. Hlavní námitka žalobce směřuje do nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 10. 5. 2017, spočívající v tom, že pochybnosti správce daně uvedené v předmětné výzvě byly odůvodněny odkazem na daň z příjmů, který nemá žádnou souvislost s daní z přidané hodnoty a tedy, že pokud správce daně odůvodnil svoji výzvu způsobem, jež nemá žádnou souvislost s DPH a ani oporu v zákoně, pak neumožnil daňovému subjektu, aby se mohl jakýmkoliv relevantním způsobem vyjádřit.
21. Konkrétně bylo v této výzvě kromě jiného uvedeno: „*Shora uvedenému správci daně vznikly přezkoumáním přiznání k daní z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017, podaného dne 24. 4. 2017, pochybnosti o jeho správnosti, průkaznosti a pravdivosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť při analýze údajů uvedených v přiznání vyšlo najevo, že podíl skutečnějších a přijatých plnění činí v tomto přiznání pouze 1,0329, a zároveň za předchozích 12 měsíců tento podíl činí 1,0669, což popírá základní smyslu podnikání – dosahování zisku, takže lze pochybovat o tom, že přijatá plnění používáte při uskutečňování ekonomické činnosti.*
22. *V této souvislosti má správce daně pochybnosti o tom, zda vykazovaný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění na ř. 40 byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o dani z přidané hodnoty”). Správce daně má pochybnosti o tom, zda přijatá zdanitelná plnění v uvedeném rozsahu základu daně skutečně použita, případně zda byla či budou přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečňování ekonomické činnosti.....“*
23. Městský soud v Praze (dále jen „soud“) se obdobnou věcí zabýval ve svém rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č.j. 10 Af 49/2016 – 50, ve kterém podrobně vyložil právní rámec tohoto problému, který soud shledává i pro tuto věc zcela příležitým a bude z něj při posuzování této věci vycházet.
24. Městský soud v Praze podotkl, že 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. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení dle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkácího

řízení (resp. dnes postupu k odstranění pochybností). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytykácího řízení 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.

25. Nejvyšší správní soud přitom ustáleně judikuje, že existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. 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.
26. Městský soud zdůraznil, že taková 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 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) nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.
27. Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na citované usnesení rozšířeného senátu upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na výzvu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013 - 63, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 57/2012 - 35, ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, či ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 - 27, a celou řadu dalších).
28. Nejvyšší správní soud v tomto směru opakovaně zdůraznil, že požadavek na konkrétnost výzvy souvisí také se smyslem a účelem předmětného postupu při správě daní. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění jednotlivých, dílčích pochybností, již konkrétně vyjádřených, které brání řádnému stanovení daně. Jedná se o procesní prostředek sloužící k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. Hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány jeho vlastním legislativním rámcem, vyplývajícím z § 89 a § 90 daňového řádu. Zákonodárce podle Nejvyššího správního soudu současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (viz např. shora označené rozsudky čj. 1 Ans 10/2012 - 52, čj. 1 Aps 20/2013 - 61 nebo čj. 2 Afs 174/2014 - 27).
29. Právě výše popsané charakteristiky podle konstantní judikatury správních soudů podstatně odlišují postup k odstranění pochybností od daňové kontroly, která je klasickým daňovým

mechanismem, s jehož pomocí má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností daňových subjektů a okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Správce daně může zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti a zamýšlí pouze namátkově prověřit informace uvedené v daňových tvrzeních (viz např. rozsudek ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014 - 26, č. 3175/2015 Sb. NSS, srov. také stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, č. 368/2011 Sb.). Postup k odstranění pochybností proto nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou (viz rozsudek čj. 1 Aps 20/2013 - 61).

30. Z judikatury Nejvyššího správního soudu zároveň vyplývá závěr, že postup k odstranění pochybností je postupem časově i věcně koncentrovaným, který je při správném použití s ohledem na očekávanou rychlost a bezprostřednost postupem nejhospodárnějším a současně nejšetrnějším k dotčenému daňovému subjektu. Daňový subjekt není zatížen povinností předkládání komplexní účetní dokumentace, dopředu ví, jakou skutečnost správce daně považuje za spornou, a mnohdy si vystačí s písemnou komunikací. Proto v situaci, kdy správce daně má konkrétní pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení a současně necítí potřebu širšího prověřování povinností daňového subjektu nad rámec této konkrétní pochybnosti, je v zásadě povinen využít institut postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, neboť tak dosáhne cíle správy daní v podobě správného vyměření daně nejrychleji a s nejmenším zatížením daňového subjektu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, čj. 4 Afs 182/2016 - 18).
31. Uvedená východiska pak odpovídají relevantním doktrinárním závěrům k charakteru postupu k odstranění pochybností, dle nichž *„(z)ákon požaduje, aby celý postup k odstraňování pochybností probíhal v maximální konkrétnosti. Správci daně je tak uložena povinnost jasným, konkrétním a určitým způsobem formulovat ve výzvě pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit. Na daňovém subjektu pak je, aby v návaznosti na jeho důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 tyto konkrétně uvedené pochybnosti vyvrátil a prokázal správnost, pravdivost a úplnost svých daňových tvrzení. Následně musí správce daně po provedení důkazních prostředků jasně a srozumitelně oddělit ty dříve sporné skutečnosti, u nichž pochybnosti byly odstraněny, a konkrétně uvést důvody, pro které na jiných pochybnostech i nadále trvá a o nichž se pak eventuálně má vést další dokazování“* (srov. komentář k ustanovení § 89 daňového řádu in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011).
32. Městský soud v tomto směru rovněž podotýká, že pochybností, kterou má na mysli § 89 daňového řádu, se nerozumí jen situace, kdy správce daně má jen určité indicie naznačující potenciální nesprávnost daňového tvrzení, ale zejména případy, kdy správce daně má v rukou silné důkazy, na základě nichž lze s vysokou pravděpodobností, ne-li dokonce s praktickou jistotou očekávat závěr o nesprávnosti tvrzení daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2018, čj. 4 Afs 182/2016 - 18). Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2018, čj. 1 Afs 97/2017 - 38, se v této souvislosti pro projednávanou věc relevantně podává, že správce daně musí své pochybnosti ve výzvě k odstranění pochybností formulovat dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem.
33. Městský soud má s ohledem na shora uvedený právní a judikatorní rámec za to, že žalobcem zpochybňovaná výzva k odstranění pochybností ze dne 10. 5. 2017, č. j. 4258161/17/2004-52525-108484, jež se vztahuje k DPH za rozhodné zdaňovací období -

březen 2017, vyhovuje požadavkům obsaženým v § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť žalovaný v ní dostatečně určitým způsobem vyjádřil své konkrétní pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti žalobcem podaného daňového přiznání.

34. Správce daně ve výzvě srozumitelně vyjádřil své konkrétní pochybnosti o tom, že přijatá plnění jsou žalobcem používána při uskutečňování ekonomické činnosti, a uvedl též, na základě jakých skutečností tyto pochybnosti pojal, když poukázal na podíl uskutečněných a přijatých plnění za předmětné období (březen 2017) a rovněž za období předchozích 12 měsíců s tím, že s ohledem na tento podíl blížící se 1 vyjádřil rovněž pochybnost o faktické podnikatelské činnosti žalobce a tím o využívání přijatých plnění při tomto svém podnikání.
35. Městský soud má za to, že předmětné podezření správce daně bylo založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně opřených o skutkové důvody – poměr přijatých a uskutečněných plnění blížící se 1. Tato pochybnost vycházela z analýzy relevantních poznatků o podnikatelské činnosti žalobce provedené správcem daně tedy z analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Pokud totiž žalobce přijímá víc plnění, resp. skoro stejně, než uskutečňuje zjednodušeně „víc nakupuje, než prodává“ vzniká zcela oprávněně pochybnost o smyslu jeho činnosti a tím i o využití nakoupených věcí a služeb pro jeho podnikatelskou činnost. Tato pochybnost mohla být právě rozptýlená doložením přijetí tohoto plnění a prokázáním jeho užití pro podnikatelskou činnost. Přesně tak, jak žalobce uvádí u prodejců svítidel – stačí doložit, že přijatá plnění jsou svítidla, která následně i když s malou marží podnikatel prodává. Soud však uznává, že tato výzva mohla být formulovaná precizněji a pečlivěji – viz kritika žalovaného ohledně úvah správce daně o dosahování zisku.
36. Žalobce však v tomto případě zcela rezignoval i na svou primární důkazní povinnost vyplývající z ust. § 92 odst. 3, daňového řádu, dle kterého je *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*, tj. na výzvu správce daně předložit daňové doklady, které má dle ust. § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty mít. Při té příležitosti měl rovněž prostor sdělit správci daně svůj názor na „nesmyslnost“ důvodů této pochybnosti a vyvrátit je právě předložením daňových dokladů týkajících se přijatého plnění.
37. Soud má rovněž za to, že není pravdou, co žalobce uvedl ve své žalobě, že výzva byla odůvodněna odkazem na daň z příjmů a výzva je tak nesmyslná, jelikož jsou srovnávána nezralá jablka se zralými hruškami. Ve výzvě je uvedené, že *podíl uskutečněných a přijatých plnění činí v tomto přiznání pouze 1,0329, a zároveň za předchozích 12 měsíců tento podíl činí 1,0669*. V tomto přiznání k DPH za březen 2017 je uvedené, že uskutečněná plnění představují částku 1.001.733,73 Kč, plnění přijatá částku 969.819,29 Kč. Jejich podíl představuje koeficient 1,0329. Zrovna tak jako koeficient 1.0669 je vyjádřením podílu všech uskutečněných plnění a plnění přijatých za předchozích 12 měsíců, což si může žalobce ověřit ve svých přiznáních za toto období.
38. Žalovaný sice dal žalobci částečně za pravdu, co se týče konstatování, že uvedený poměr přijatých a uskutečněných plnění sám o sobě nemůže vypovídat o základním smyslu podnikání tj. o tvorbě zisku, to však neznamená, že by tuto námitku shledal důvodnou ve vztahu k odvoláním napadenému rozhodnutí. Žalovaný totiž setrval na závěru, že tyto údaje (objem přijatých a uskutečněných plnění) vedly správce daně k pochybnosti ohledně

toho, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita k jeho podnikání. Jak žalovaný uvedl, předmětem následného ověřování tak bylo zkoumání prvotní zákonné podmínky a to, zda žalobce má daňový doklad na přijatá zdanitelná plnění, ze kterých by se tato skutečnost dala ověřit a pochybnosti správce daně rozptýlit, a nikoliv otázka vykázání malého či velkého zisku. Platební výměr byl následně potvrzen, jelikož žalobce nesplnil ani svou primární důkazní povinnost doložit daňové doklady.

39. Výzva dále obsahovala konkrétní pokyny, co by měl žalobce učinit a jaké dokumenty předložit. Žalobce byl vyzván k tomu, aby předložil důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, a to konkrétně daňový doklad vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním, jakýkoliv důkaz k doložení provedené platby, smlouvy popř. objednávky nebo popis přijatých plnění a evidenci uskutečněných daňových plnění za předmětné daňové období. Soud má za to, že tyto povinnosti nemohly žalobce zatížit nad rámec jeho zákonných evidenční povinností, jelikož se týkaly pouze předmětného daňového období, a pokud by žalobce svou povinnost splnil, šlo bezesporu o rychlé odstranění pochybností. K uvedenému správce daně stanovil rovněž přiměřenou lhůtu 20 dnů ode dne doručení výzvy.
40. Žalobcem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č.j. 5 Afs 191/2019-32, který se zabýval přenosem důkazního břemene dle soudu žalobcovy závěry nepodporuje, jelikož se týká výzvy dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu čili situace, kdy dojde ze strany správce daně k zpochybnění již předložených důkazů. Nicméně se shoduje se shora rozvedenými judikatorními závěry o tom, že pokud má žalobci vzniknout povinnost aktivně nějakou skutečnost prokazovat, musí být dostatečně konkrétně vyjádřená pochybnost toto prokazování zdůvodňující, právě proto, aby byl daňový subjekt co nejméně zatěžován a aby ze strany správce daně nedocházelo k libovůli popř. šikaně daňového subjektu. Tyto podmínky v tomto případě, jak shora uvedeno, byly splněny.
41. Ve skutkově obdobné věci rozhodoval i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 3. října 2017, č.j. 9 Afs 170/2017 – 68, ve kterém se uvádí: „Z rekapitulace obsahu výzvy v bodu 52 tohoto rozsudku je zcela zřejmé, že správce daně seznámil stěžovatelku s důvody, které zakládají jeho pochybnosti a které jsou opřeny o konkrétní skutečnosti. Stěžovatelka dlouhodobě vykazovala (12 měsíců) vyšší přijatá zdanitelná plnění než plnění uskutečněná s nárokem na odpočet (ve sledovaném období v poměru 0,217), a to i v prověřovaném přiznání. Správce daně ji proto k ověření, zda údaje uvedené v přiznání k dani korespondují se skutečností, vyzval, aby nárok na odpočet daně prokázala. Současně výzva k odstranění pochybností obsahovala konkrétní pokyny, co by měla učinit a jaké dokumenty předložit. Správce daně se tak neomezil na pouhé konstatování, že má o podaném přiznání k dani pochybnosti, nýbrž rovněž dostatečným způsobem odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny a jakým způsobem je má případně stěžovatelka odstranit. Posuzovaná výzva neodporuje obecným závěrům vyjádřeným v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102. Rozšířený senát v citovaném usnesení rovněž zdůraznil, že povaha vytykácího řízení je založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena.

[58] Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil, že shledává nepřipustně formálním přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytykácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytykácí řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

[59] Stěžovatelce byla sdělena podstata pochybností a ta na ně mohla reagovat a pokusit se je rozptýlit, což ostatně činila. Smysl a účel POP - v této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na pochybnosti správce daně reagoval a odstranil je, byl v projednáváné věci naplněn. Skutečnost, že se pochybnosti rozptýlit nepodařilo a správce daně následně zahájil daňovou kontrolu, na uvedeném závěru nic nemění. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že správce daně při vyslovení pochybností o údajích uvedených stěžovatelkou v daňovém přiznání nemusel mít jistotu o jejich nesprávnosti, neprůkaznosti, neúplnosti či nepravdivosti. Plně totiž postačila existence důvodné obavy, že nárok na odpočet daně není oprávněný, která byla dána na základě pochybností o stěžovatelkou vykazovaném poměru přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění za sledovaná období. Skutečnost, že stěžovatelka přiložila k přiznání fakturu o nákupu osobního automobilu (případně kupní smlouvu), nezabývá správce daně jeho oprávnění uplatněný nárok na odpočet daně prověřit ještě před samotným vyměřením daně. Uplatnění nároku na odpočet DPH v příslušném přiznání nemá za následek automatický nárok na jeho vrácení.

[60] Soud se neztotožňuje ani s namítaným nepřipustným rozsahem výzvy. Ve výzvě správce daně stěžovatelce uložil, aby k odstranění vzniklých pochybností prokázala, že nárok byl uplatněný v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Uvedla, pro jaké účely byla přijatá zdanitelná plnění použita nebo kdy a jakým způsobem budou uskutečněna plnění související s přijatými plněními. Předložila evidenci podle § 100 uvedeného zákona a důkazní prostředky včetně daňových dokladů vztahujícím se k plněním za posuzované období.“

42. Obdobnou věcí se rovněž zabýval zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 24. 5. 2017 č.j. 9 A 100/2015 – 42, který shledal výzvu žalovaného rovněž zákonnou, když konstatoval: „Žalovaný v uvedené výzvě konstatoval, že uvedené pochybnosti mu vznikly, protože deklarovaná hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a rovněž hodnota dodání zboží do jiného členského státu dosahují význačných hodnot v (poměrně) krátkém časovém úseku od účinnosti registrace k DPH. Žalovanému tak vznikly pochybnosti o tom, zda byla předmětná plnění skutečně přijata, zda u nich byl uplatněn odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a zda byly splněny podmínky podstatné pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH.
43. Soud pro úplnost uvádí další příklad projednaný Nejvyšším správním soudem, a to rozsudek ze 13. 12. 2013, č.j. 5 Afs 57/2012 – 35, ve kterém se uvádí: „S ohledem na uvedená východiska Nejvyšší správní soud připomíná, že ve výzvě k odstranění pochybností podle § 43 zákona o správě daní ze dne 5. 2. 2009, č. j. 16931/09/325912807703, správce daně uvedl, že v souvislosti s podaným daňovým přiznáním vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů, vykázaných v oddílu B přiznání, neboť „v porovnání s předešlými měsíci vykazujete zvýšená přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Prokažte zejména uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných na řádku 210 přiznání k dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně z plnění vykázaných na řádku 310 přiznání k dani z přidané hodnoty“. Dále byl žalobce vyzván k předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a k předložení originálů všech písemností, které se vztahují k přijatým a uskutečněným plněním za období prosince 2008 a mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení. Jednalo se zejména o smlouvy, objednávky, dodací listy, předávací a přebírací protokoly, doklady o přepravě, bankovní výpisy a doklady o úhradách za přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, vykázaná k přiznání k DPH. V obdobné výzvě ze dne 5. 6. 2009, č. j. 87091/09/325912807703, pak správce daně uvedl, že vznikly pochybnosti o správnosti,

pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v oddílu C přiznání, neboť „výše přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a rovněž výše uskutečněných zdanitelných plnění značně přesáhly hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích, a to v lednu 2009 a v únoru 2009. Správce daně má pochybnosti o tom, co způsobilo nárůst ekonomické činnosti, zda tato činnost je předmětem DPH a zda u souvisejících plnění bylo možné uplatnit nárok na odpočet“. V další části této výzvy byl žalobce vyzván, aby předložil evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, doklady vztahující se ke zdaňovacímu období, zejména daňové doklady, přijaté, vydané pokladniční doklady, výpisy z bankovních účtů, příp. další důkazní prostředky, na jejichž základě prokáže, že přijatá plnění byla uplatněna v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. V návaznosti na citovanou judikaturu se Nejvyšší správní soud domnívá, že správce daně měl pochybnosti vyslovené ve výzvách ze dne 5. 2 a 5. 6. 2009 podložené konkrétními skutkovými okolnostmi spočívajícími v porovnání deklarovaných nadměrných odpočtů s daňovými povinnostmi v jiných zdaňovacích obdobích; dané pochybnosti vyplývaly z relevantních poznatků o podnikatelské činnosti žalobce. Tyto své pochybnosti správce daně v předmětných výzvách také vyjádřil (přesto lze mít za to, že dané výzvy mohly a měly být formulovány precizněji).“

44. S ohledem na shora uvedené lze tedy uzavřít, že žalovaný při vydání předmětné výzvy postupoval zcela v souladu s § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu a žaloba je tak nedůvodná.
45. Co se týče námitky, ve které žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody, v nichž odvolatel spatřoval nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí, soud uvádí, že ani této námitce nemohl přisvědčit. Soud předně souhlasí se žalovanou, že tato námitka je zcela obecná, žalobce neuvedl, který konkrétní důvod nesprávnosti nebo nezákonnosti nebyl vypořádán. Soud na ni proto bude reagovat ve stejné míře obecnosti.
46. Soud má za to, že žalovaný se dostatečně vypořádal s oběma odvolacími důvody uvedenými v odvolání žalobce, i když zřejmě ne způsobem, který žalobce očekával. Těmito byly vyjádřený údiv nad postupem správce daně spojený s polemikou ohledně srovnání daně z přidané hodnoty a daně z příjmu resp. tvorby zisku, z čehož žalobce následně dovodil účelovost výzvy se snahou realizovat zajišťovací příkaz. Žalovaný se vyjádřil k oběma těmto důvodům a uvedl, proč je neshledal důvodnými.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. Vzhledem k tomu, že městský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. O nákladech řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož žalobce neměl ve věci úspěch, nepřiznal mu soud náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který měl ve věci plný úspěch, potom nevznikly náklady převyšující náklady běžné úřední činnosti. Ani jemu tudíž městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 26. březen 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu