



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců JUDr.. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy v právní věci

žalobce: **D. J., podnikatele, IČ: X,**
se sídlem v X,

zastoupeného Mgr.. Ondřejem Lněničkou, advokátem,
se sídlem v Praze 1, Újezd 409/19,

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 47612/20/5300-21441-712772

t a k t o:

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

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), ze dne 15. 12. 2020, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), ze dne 9. 12. 2018, č. j. 716476-18/2005-

pokračování

51524-106550. Uvedenými rozhodnutími bylo rozhodnuto o tom, že žalobci byla vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 155 303 Kč na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě stručně shrnul dosavadní průběh daňového řízení a namítl nezákonnost napadeného i prvostupňového rozhodnutí správce daně. Konkrétně namítl, že zákonodárce 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 zvolí. 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. Podle názoru žalobce v konkrétní věci postup k odstranění pochybností byl zahájen nezákonným způsobem, neboť nelze považovat za správné tvrzení správce daně o tom, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně má totiž pochybnosti o tom, zda přijatá zdanitelná plnění byla skutečně přijata od plátců, zda skutečně došlo k přijetí zdanitelných plnění v rozsahu deklarovaném daňovým subjektem v přiznání k dani z přidané hodnoty a podle něj není zřejmé, zda přijatá zdanitelná plnění souvisí a jsou používány pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Správce daně však nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým byla prokázána nevěrohodnost, neprůkaznost či nesprávnost důkazních prostředků, které žalobce v řízení předložil. Správce daně nepředložil žádné konkrétní důkazy o pochybeních, kterých se měl dopustit daňový subjekt. Vytýkácí řízení lze zahájit pouze před vyměření daně, tedy v podstatě pouze do třiceti dnů po uplynutí termínu pro podání daňového přiznání, který v tomto případě uplynul již dne 25. 2. 2018. Po uplynutí této doby lze daňovou povinnost prověřit pouze provedením daňové kontroly. V daném případě však byla výzva k odstranění pochybností žalobci doručena dne 1. 3. 2018, tedy po zákonném termínu. Žalovaný pak zatížil nezákonností své rozhodnutí proto, že odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně nevyhověl a naopak vydal napadené rozhodnutí, které je stiženo stejnými vadami jako prvoinstanční rozhodnutí a je tedy rozhodnutí nezákonné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

3. Žalovaný správní orgán ve vyjádření k podané žalobě rovněž shrnul dosavadní průběh daňového řízení a poukázal na to, že v předmětné posuzované věci je předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným otázka zkoumání naplnění zákonných podmínek pro vydání napadeného rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně.

4. Pokud jde o námitku nedostatků výzvy k odstranění pochybností podle § 89 odstavec 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a vyměření daně v nesprávné výši, má žalovaný za to, že v bodech 20 – 33 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl zcela konkrétní skutkové okolnosti, které jej vedly k vydání výzvy podle § 89 odstavec 1 daňového řádu. Tato výzva obsahovala dostatečně konkrétní vymezení pochybností a skutkových okolností, které správci daně ve vztahu k podanému daňovému tvrzení žalobce vznikly, a sdělil mu je způsobem, který mu umožňoval na tyto pochybení a pochybnosti adekvátně reagovat. Žalovaný své důkazní břemeno k prokázání

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

pokračování

důvodnosti pochyb jednoznačně unesl, tyto pochybnosti konkrétně vymezil a uvedl i okolnosti, ze kterých tyto pochybnosti vyplývají. Žalobce je tím, kdo uplatňuje nárok na odpočet daně a je tedy i tím, kdo musí prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovaným dodavatelem a že byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce, jak to vyplývá z ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Žalobci, jenž nese důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, se nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně, které byly konkrétně vymezené ve výzvě k odstranění pochybností, a nárok na odpočet mu tedy přiznán být nemohl.

5. K námitce neprojednání výsledků postupu k odstranění pochybností se žalobcem žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která rozšířila ustanovení § 147 odstavec 4 daňového řádu o možnost použití úředního záznamu jako odůvodnění platebních výměrů vydaných na základě postupu k odstranění pochybností. V nyní posuzované věci rozhodnutí správce daně obsahovalo podrobné odůvodnění, žalobce měl možnost podat návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem dalších důkazních prostředků či sdělit jiné námitky, v nichž spatřuje nesprávnost hodnocení postupu k odstranění pochybností správcem daně. Žalobce však žádnou součinnost správcem daně neposkytl a jeho námitky jsou nedůvodné.

6. K námitce nedoručení výzvy k odstranění pochybností po lhůtě uvedené v ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu žalovaný poukázal na chybný názor žalobce, když podle judikatury Nejvyššího správního soudu lhůta podle tohoto ustanovení není lhůtou prekluzivní, ale lhůtou pořádkovou, s jejímž marným uplynutím zákon nespojuje zánik oprávnění správce daně zahájit postup k odstranění pochybností. Případné nedodržení této pořádkové lhůty tak nemůže zakládat nezákonnost postupu podle § 89 a následujících daňového řádu.

7. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Řízení před správním orgánem

8. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

9. Správci daně v rámci vyměřovacího řízení vznikly pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH. Proto správce daně podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobce výzvou ze dne 23. 2. 2018, aby vzniklé pochybnosti odstranil. Pochybnosti správce daně opíral o zjištění učiněná na základě neformální komunikace se zástupcem žalobce, v jejímž rámci obdržel celkem čtyři přijaté daňové doklady, seznam přijatých daňových dokladů vázících se k šetřenému zdaňovacímu období a vyjádření žalobce k doloženým daňovým dokladům. Jednalo se o dodavatele Antonína Goňu (č. dokladu 201700044), jehož se týkala montáž a dodávka klimatizace do domu, dodavatele JK Truck servis ČR (č. dokladu 201700040), jehož se týkala oprava vozidla značky Iveco Stralis E5, dodavatele AB Door (č. dokladu 201700048), jehož se týkala dodávka a montáž předokenních žaluzií, a konečně dodavatele Varelin (č. dokladu 201700047), jehož se týkalo vestavění kuchyňské linky včetně montáže.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

pokračování

10. Správce daně výzvou ze dne 15. 6. 2018 vyzval žalobce podle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání jím tvrzených skutečností. Na obě výzvy žalobce nereagoval a správci daně potřebnou součinnost k odstranění pochybností o uplatněném nároku na odpočet DPH neposkytl, a to ani přes následnou snahu správce daně o neformální komunikaci s žalobcem. Z tohoto důvodu správce daně uzavřel postup k odstranění pochybností s tím, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, a proto vydal dne 12. 9. 2018 rozhodnutí, kterým vyměřil žalobci daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 ve výši 155 303 Kč.

11. Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání, v němž argumentoval shodně jako v podané žalobě, tj. zejména tím, že napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu nedostatků výzvy k odstranění pochybností a vyměření daně v nesprávné výši, neprojednání výsledků postupů k odstranění pochybností se žalobcem a doručení výzvy k odstranění pochybností až po lhůtě uvedené v § 89 odst. 4 daňového řádu.

12. Odvolací orgán po prostudování spisového materiálu doplnil spisový materiál o daňová přiznání žalobce k silniční dani a k dani z nemovitých věcí, o kopie velkého technického průkazu a výpisu z registru vozidel a následně seznámil žalobce se svým hodnocením prostřednictvím písemnosti č.41710/20/5300 – 21441 -712772. Zároveň odvolací orgán stanovil žalobci lhůtu k vyjádření a k předložení důkazných prostředků. Na tuto výzvu žalobce reagoval podáním, v jehož rámci doplnil odvolací námitky, avšak žádné další důkazní prostředky správci daně nepředložil.

13. O podaném odvolání rozhodl žalovaný odvolací orgán žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 15. 12. 2020, jímž rozhodnutí správce daně ze dne 12. 9. 2018 potvrdil a odvolání jako nedůvodné zamítl.

Řízení před soudem

14. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě, a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Vzhledem k tomu, že žalobce k výzvě soudu nepožádal o nařízení ústního jednání a žalovaný správní orgán vyjádřil svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání, Městský soud v Praze postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl, aniž ústní jednání nařizoval. Věc soud posoudil takto:

Posouzení důvodnosti žaloby soudem

15. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 155 303 Kč na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2017. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným byla žalobními body nastolena otázka zkoumání naplnění zákonných podmínek pro vydání napadeného rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně.

16. Podle názoru žalobce nebyly vůbec naplněny zákonem stanovené podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností správce daně o správnosti, úplnosti,

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

průkaznosti a věrohodnosti důkazních prostředků k tvrzením, uplatněným daňovým subjektem v daňovém přiznání. Otázkou dopadu procesních vad v daňovém řízení na zákonnost platebního výměru se dotkl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1Afs 183/2014 - 55, dostupném – stejně jako všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i na www.nssoud.cz, v němž konstatoval: „V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být pořízena mohla (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).“

17. Obdobně to jistě platí i o postupu k odstranění pochybností podle § 92 daňového řádu. V návaznosti na usnesení rozšířeného senátu je třeba zdůraznit, že ne každá procesní vada v daňovém řízení musí mít za následek nezákonnost platebního výměru, jímž je dílčí daňové řízení (zde vyměřovací řízení) ukončeno. Třebaže určitý postup správce daně může vybočit ze zákonných mantinelů a negativně zasahovat do práv daňového subjektu až do té míry, že by odůvodňoval poskytnutí ochrany v případě podání odpovídající žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s., ještě to neznamená, že musí být úspěšná žaloba proti rozhodnutí (platebnímu výměru), který na takový nezákonný procesní postup navazuje. V první řadě tedy nesměl zdejší soud opomenout odpovědět na otázku, zda vytýkané využití postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly (tedy slovy s. ř. s.: porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, resp. vada řízení) mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Důvodnost žaloby může mít za následek podle ustálené judikatury totiž pouze taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6A 12/2001 - 51, publikovaný pod č. 23/2003 ve Sbírce NSS, či rozsudek ze dne 18. 3. 2004, č. j. 6A 51/2001 - 30, č. 494/2005 Sb. NSS).

18. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že jím byl uzavřen postup k odstranění pochybností o žalobcem uplatněném nároku na odpočet DPH z titulu toho, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, a to ani v průběhu odvolacího řízení, v němž byl spisový materiál doplněn z podnětu žalovaného odvolacího orgánu.

Relevantní právní úprava

19. Podle § 63 odst. 1 daňového řádu, platí, že „o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „Úřední záznam podepíše úřední osoba, která ho vyhotovila, s uvedením časového údaje, kdy Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

došlo k jeho vyhotovení; to neplatí, je-li úřední záznam vyhotoven úřední osobou elektronicky způsobem umožňujícím její identifikaci a zjištění změny obsahu úředního záznamu.“

20. 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 odst. 2 tohoto ustanovení „*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.*“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení „*Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.*“ Podle odst. 4 tohoto ustanovení „*Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.*“

21. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu „*o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.*“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „*nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.*“

22. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu „*v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení „*Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“ Podle odst. 3 tohoto ustanovení „*Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*“ Podle odst. 4 tohoto ustanovení „*Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.*“

23. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „*správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“

24. Podle ustanovení § 92 daňového řádu „*dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, založené ve spise.“*

25. Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze „*jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci“*. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i „*veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle ustanovení § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odstavec 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie“*.

Námítka chybějící existence zákonných důvodů postupu k odstranění pochybností

26. Žalovaný odvolací správní orgán v bodech 20 – 33 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl zcela konkrétní skutkové okolnosti, které jej vedly k vydání výzvy podle § 89 odstavec 1 daňového řádu, a to ve vztahu k jednotlivým plněním deklarovaným konkrétním daňovým dokladem. Městský soud v Praze dále ze spisového materiálu žalovaného ověřil, že tato výzva správce daně ze dne 12. 2. 2018 obsahovala dostatečně konkrétní vymezení pochybností a skutkových okolností, které správci daně ve vztahu k podanému daňovému tvrzení žalobce vznikly, a sdělil mu je způsobem, který mu umožňoval na tyto pochybení a pochybnosti adekvátně reagovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

pokračování

27. Žalobcem nepřímo vznesená námitka nesprávné aplikace zákonného břemene tvrzení a dokazování mezi daňovým subjektem a správcem daně není důvodná. K námitce ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze totiž přiměřeně odkázat na pregnantní závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10Afs 182/2018 – 42, v němž uvedl, že k tomu, aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout, musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátce od jím odváděné DPH odečíst. Pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, nelze posuzovat, zda toto plnění představuje podvod. K posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. Podle Nejvyššího správního soudu nejde přitom o formalitu, neboť uvedené rozlišování se promítá právě i do rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH, který si nárokuje odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží daňové břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

28. V obecné rovině tedy soud souhlasí s žalobcem, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé a nelze po něm vyžadovat prokázání skutečnosti, které nemusí uvádět v daňovém přiznání. Samozřejmě platí, že správce daně je povinen prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví daňového subjektu, či skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. Eventuální přenášení tohoto důkazního břemene na daňový subjekt je ve smyslu výše vysloveného nepřipustné.

29. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.

30. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

pokračování

či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9Afs 11/2011 - 68).

31. Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej nález Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

32. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že skutkový stav spočívá v tom, že žalobce dokládal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty fakturami od dodavatelských společností. Na základě výzvy správce daně tyto faktury předložil. Následně jej správce daně upozornil, že má i nadále důvodné pochybnosti s ověřením, zda k uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění skutečně došlo. Z toho důvodu správce daně žalobce výzvou ze dne 12. 2. 2018, výzvou ze dne 23. 2. 2018 a dále zejména výzvou ze dne 15. 6. 2018 vyzval, ať prokáže, že k tvrzeným plněním skutečně došlo a že k nim došlo právě ze strany tvrzených společností. Kromě polemiky ohledně splnění podmínek uznání nárokovaného odpočtu však žalobce již žádné další důkazní prostředky k prokázání svých vlastních tvrzení uvedených v daňovém přiznání nepředložil.

33. Soud má za to, že žalovaný, respektive správce daně, své důkazní břemeno k prokázání důvodnosti pochyb jednoznačně unesl, tyto pochybnosti konkrétně vymezil a uvedl i okolnosti, ze kterých tyto pochybnosti vyplývají. Žalobce je tím, kdo uplatňuje nárok na odpočet daně a je tedy i tím, kdo musí prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovaným dodavatelem a že byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce, jak to vyplývá z ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH.

34. Orgány finanční správy dostatečně prokázaly, že existují vážné pochybnosti o žalobcem předkládaných dokladech a tvrzených účetních případech. Tyto pochybnosti byly ve zcela dostatečné a konkrétní míře popsány ve výzvě ze dne 15. 6. 2018. V takovém případě bylo na žalobci, aby doložil, že přes vzniklé pochyby se sporné účetní případy udály tak, jak je o nich účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení a nabídl tvrzení nová. To však žalobce úspěšně neudělal a neunesl tedy důkazní břemeno. Tohoto důkazního břemene se žalobce nemůže zbavit ani odkazem na vyhledávací povinnost správce daně. Jakkoliv má totiž správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze ji vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila žalobcovu povinnost tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srov.

pokračování

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1Afs 54/2004 – 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS).

35. Z uvedených důvodů soud dovodil, že námitka není důvodná.

Námitka porušení zásady zákonnosti

36. Žalobce namítal, že v daňovém řízení předcházejícím vydání žalobou napadeného rozhodnutí byla porušena jeho práva v důsledku procesních pochybení správce daně, která žalovaný aproboval tím, že nevyhověl podanému odvolání a rozhodnutí správce daně pro tyto vady nezrušil.

37. Tato námitka rovněž není důvodná.

38. Postup k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu „*má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu z roku 2009)*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2015, č. j. 1Ans 10/2012 - 52, odst. 20, publikován pod č. 2729/2013 Sb. NSS).

39. „*Postup k odstranění pochybností je tedy specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu důkaznímu břemeni.*“ Oproti tomu daňová kontrola podle § 85 a násl. daňového řádu „*je klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů. Z uvedeného vyplývá, že je na správci daně, aby přistoupil k prověření i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné; zkrátka pouze prověří správnost tvrzení daňového subjektu (např. těch informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních - § 135 a násl. daňového řádu z roku 2009). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), (...) anebo i poté, co již dříve daň vyměřil. Je jisté, že včasné a co nejrychlejší zjištění rozdílu mezi daní tvrzenou a daní skutečnou a správnou přinese i rychlejší nápravu, a omezí tak užití sankčních ustanovení v co nejnížší míře. (...) Z výše popsaných obou kontrolních instrumentů tedy plyne, že se jedná o postupy odlišné, každý slouží k prověření správnosti daňových povinností a o jejich použití se dle vhodnosti rozhodne správce daně*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1Afs 107/2014 - 31, č. 3175/2015 Sb. NSS).

40. Postup k odstranění pochybností je postupem časově i věcně koncentrovaným, který při správném použití je s ohledem na očekávanou rychlost a bezprostřednost postupem nejehospodárnějším a současně nejšetrnějším k dotčenému daňovému subjektu. Daňový subjekt není zatížen povinností předkládání komplexní účetní dokumentace, dopředu ví,

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

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. Okamžité použití daňové kontroly, jakkoliv jde o postup výslovně daňovým řádem co do podmínek využití nejméně limitovaným, s cílem izolovaného ověření pouze předem jasně vymezené pochybnosti by bylo postupem nešetrným k právům daňového subjektu, a tedy nepřipustným. V takové situaci má přednost pro tyto případy určený postup k odstranění pochybností.

41. Samozřejmě nelze vyloučit, že předpokládaný krátký, ale intenzivní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem bude vážnout, ukáže se, že sporná otázka je skutkově komplikovaná, popř. že eventuálně potřebné prověření informací poskytnutých k výzvě daňovým subjektem bude časově náročné, nebo vyplyne na základě informací získaných v rámci tohoto dialogu mnohem širší okruh pochybností, eventuálně pochybnosti, jež správce daně není v danou chvíli schopen konkrétně vymežit, nicméně v zájmu správného zjištění daně bude mít za potřebné bližší prozkoumání souvisejících okolností. Řešení takových situací, kdy se ukáže, že odstranění pochybností není realizovatelné v omezeném rámci postupu k odstranění pochybností, nicméně poskytuje ustanovení § 90 odst. 3 věty první daňového řádu, které v případě, že správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, mu umožňuje zahájit v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Ve vztahu k nově vzniklým pochybnostem, které přesahují rámec původního postupu k odstranění pochybností, pak lze daňovou kontrolu zahájenou podle § 90 odst. 3 daňového řádu v nezbytném rozsahu rozšířit (viz komentář k ustanovení § 85 in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011).

42. Daňový řád tedy vyžaduje, aby správce daně v případě izolovaného prověřování konkrétní pochybnosti využil postupu k odstranění pochybností jako oboustranně nejehospodárnějšího procesního rámce a teprve, pokud se ukáže, že takový rámec je s ohledem na podobu a obsah komunikace ze strany daňového subjektu, popř. nově zjištěné skutečnosti příliš těsný, nasadil mnohem robustnější a oboustranně více zatěžující mechanismus v podobě daňové kontroly. Pokud by ovšem správce daně měl již předem dostatečně silné důvody se domnívat, že postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu nebude postačovat, může zahájit pro tuto konkrétně specifikovanou pochybnost daňovou kontrolu ihned (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 2. 2014, č. j. 22 A123/2013 - 27, č. 3140/2015 Sb. NSS). Důvodem pro takový výjimečný postup mohou být především zkušenosti z komunikace s daňovým subjektem či informace zjištěné v souvislosti s prověřováním pochybností podobného rázu u tohoto subjektu, které vedly k „překlopení“ postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly již za předcházející zdaňovací období. Dalším důvodem by mohla být povaha pochybností, jestliže by již na počátku bylo zřejmé, že v rámci jejich prověřování se nebude možné vyhnout provádění takového dokazování, které nebude možné ukončit v časově limitujících mezích postupu k odstranění pochybností. Tím samozřejmě není

pokračování

dotčeno oprávnění správce daně k provádění tzv. námatkové daňové kontroly za podmínek formulovaných ve stanovisku pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, publikovaném pod č. 368/2011 Sb.

43. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že správce daně postupoval správně a v souladu s daňovým řádem, jestliže se v situaci, kdy nehodlal prověřovat jiné otázky, než pochybnost o tom, zda žalobce zahrnul do přiznání k DPH nároky na odpočet z obchodů podrobně uvedených v bodě 9 tohoto rozsudku. Otázka prokázání vzniklých pochybností o správnosti těchto údajů byla soudem vypořádána v předchozím oddíle tohoto rozsudku, proto soud pouze poznamenává, že otázka, zda bylo namístě podle § 90 odst. 3 věty první daňového řádu zahájit daňovou kontrolu, závisí na vyhodnocení dosavadního dokazování a související argumentace daňového subjektu z hlediska § 8 a § 92 daňového řádu.

44. Jak již bylo výše uvedeno, ze zjištěného a ověřeného skutkového stavu vyplývá, že správce daně dne 23. 2. 2018 vyzval žalobce k odstranění pochybností podle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu. Ve výzvě k odstranění pochybností byla stanovena lhůta k odstranění pochybností v souladu s ustanovením § 89 odst. 3 daňového řádu. Na uvedenou výzvu žalobce nereagoval. Ostatně žalobce nereagoval ani na výzvu správce daně ze dne 15. 6. 2018 učiněnou podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu. Z uvedeného vyplývá, že žalobce neposkytl správci daně potřebnou součinnost k odstranění pochybností o uplatnění nároku na odpočet DPH.

45. K porušení procesních práv žalobce způsobem, který by měl za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, v daném řízení nedošlo. Správce daně následně s ohledem na povahu úkonu vyhotovil o průběhu postupu k odstranění pochybností dne 20. 7. 2018 úřední záznam pod č. j. 5576167/18/2005-62561-110538, nikoliv protokol, neboť nebyly naplněny předpoklady podle ustanovení § 60 odst. 1 daňového řádu, a dále postupoval podle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu, když daňovému subjektu sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností sdělením vydaným dne 23. 7. 2018 pod č. j. 6073150/18/2005-62561-110538. Ještě tímto sdělením bylo žalobci umožněno, aby ve lhůtě 15 dní od doručení předmětného sdělení podal návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

Žalobce však v rámci stanovené lhůty opět nereagoval, proto je jeho argumentace porušením procesních práv z pohledu soudu argumentací účelovou a zcela nepřiléhavou.

46. Správce daně následně vydal rozhodnutí správce daně, které řádně odůvodnil a ve vztahu k postupu k odstranění pochybností podle názoru soudu splnil veškeré požadavky zákona a rovněž veškerá procesní pravidla. Pokud žalobce v podané žalobě namítá, že s ním nebyl v rozporu se zákonem výsledek postupu k odstranění pochybností projednán, soud se zcela ztotožnil s názorem žalovaného, který již v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že postup k odstranění pochybností lze charakterizovat jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. Soud považuje na tomto místě za potřebné ještě jednou zdůraznit, že žalobce měl možnost ovlivnit, zda a jakým způsobem bude dialog veden, stejně jako měl možnost vyjádřit se ke sdělovaným skutečnostem. Možnost vyjádření měl žalobce jednak v rámci reakce na výzvu správce daně vydanou podle § 89 odst. 1 daňového řádu, dále v rámci reakce na výzvu podle § 92 odst. 4

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

pokračování

daňového řádu a rovněž v rámci reakce na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Žalobce tak nebyl ve svém právu vyjádřit se k průběhu a postupu k odstranění pochybností nijak zkrácen a jen v důsledku vlastní nedostatečné procesní aktivity v daňovém řízení způsobil závěr, podle něhož v průběhu postupu k odstranění pochybností správci daně neposkytnul potřebnou součinnost, když na zasílané výzvy a sdělení žádným způsobem nereagoval. Pokud pak žalobce aktivitu projevil až podáním odvolání proti rozhodnutí správce daně, když mj. namítal neprojednání postupu k odstranění pochybností, nemůže tento postup jít v dané věci k tíži daňových orgánů. V případě postupu k odstranění pochybností je nutné za „projednání“ považovat možnost vyjádřit se k dosavadnímu výsledku postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu ve stanovené lhůtě. Tato možnost byla žalobci zachována, stejně tak měl žalobce možnost podat návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem dalších důkazních prostředků či sdělit jiné námitky, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti hodnocení postupu k odstranění pochybností správcem daně, stejně jako měl možnost reagovat na výzvy učiněné v průběhu postupu k odstranění pochybností a zahájit tak dialog se správcem daně. Přesto žalobce žádnou součinnost správci daně neposkytnul.

Námítka nedostatečného odůvodnění ukončení postupu k odstranění pochybností

47. Žalobce namítal, že dojde-li podle ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu je stanovení daně výlučně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění konečného rozhodnutí právě protokol o projednání výsledku tohoto postupu. Ustanovení § 90 daňového řádu naproti tomu upravuje průběh postupu k odstranění pochybností a jednotlivé úkony provedené v jeho rámci. Ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu proto představuje výjimku z pravidla ve věci povinného odůvodňování rozhodnutí, kdy dává správci daně možnost za určitých podmínek „neopisovat“ text z protokolu do odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně, ale pouze na tento protokol odkázat. Ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu nerozlišuje podmínky pro průběh a ukončení postupu k odstranění pochybností stanovené v § 90 daňového řádu, nýbrž akcentuje formální (tedy nikoliv nalézací) stránku věci. Judikatura Nejvyššího správního soudu dokonce rozšířila ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu o možnost použití úředního záznamu jako odůvodnění platebních výměrů vydaných na základě postupu k odstranění pochybností (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1Afs 11/2013 - 84, kde je výslovně uvedeno, že: „V případě, kdy je daň vyměřena na základě postupu k odstranění pochybností, jako v nyní projednávané věci, tak bude dostatečné, pokud v rozhodnutí o stanovení daně správce daně odkáže na protokol či úřední záznam o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (§90 odst. 1 daňového řádu).“ Nadto je třeba připomenout, že v nyní posuzované věci nebylo v rozhodnutí správce daně pouze odkazováno na úřední záznam či sdělení, ale rozhodnutí obsahovalo podrobné odůvodnění. Námitku tak nelze považovat za důvodnou.

Námítka nedodržení lhůty podle § 89 odstavec 4 daňového řádu

48. Žalobce v závěru podané žaloby namítal, že vytýkácí řízení (zde postup k odstranění pochybností – poznámka soudu) lze zahájit pouze před vyměřením daně, tedy do 30 dnů po termínu podání daňového přiznání. Tato lhůta nebyla v dané věci dodržena.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

pokračování

49. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou.

50. Podle ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu platí, že *„Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“* V posuzovaném případě byl žalobce povinen podat daňové přiznání do dne 25. 1. 2018, přičemž předmětné daňové přiznání žalobce podal dne 24. 1. 2018 a to pod č. j. 475145/18.

51. Podle ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu byl správce daně povinen vydat výzvu k odstranění pochybností nejpozději do třiceti dnů po té, kdy bylo podáno daňové tvrzení. Tato lhůta však v souladu s ustanovením § 89 odst. 4 daňového řádu počala běžet až od posledního dne stanoveného pro jeho podání (tedy ode dne 25. 1. 2018). V posuzovaném případě tedy v souladu s pravidly pro počítání času podle § 33 daňového řádu uvedená třicetidenní lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností uplynula dne 26. 2. 2018. Výzva k odstranění pochybností byla vydána dne 23. 2. 2018, tedy jednoznačně před uplynutím lhůty podle § 89 odst. 4 daňového řádu. V posuzovaném případě byla předmětná výzva k odstranění pochybností vydána dne 23. 2. 2018, kdy byla do datové schránky žalobce odeslána datová zpráva (tedy byl učiněn úkon k jejímu doručení), jejímž obsahem byla opakovaně zmiňovaná výzva k odstranění pochybností. Datum doručení výzvy k odstranění pochybností daňovému subjektu nemá ve vztahu k zachování lhůty podle § 89 odst. 4 daňového řádu žádný vliv, když podle § 101 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. V intencích ustanovení § 101 odst. 2 daňového řádu je totiž *„rozhodnutí“* nutné chápat v širším slova smyslu, a to jako správní akt při správě daní (rozhodnutím se tedy rozumí i výzva učiněná při správě daní či zajišťovací příkaz).

52. Ostatně charakterem lhůty podle § 89 odst. 4 daňového řádu se již zabývala judikatura správních soudů. Konkrétně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4Afs 95/2016 - 36, jednoznačně vyplývá, že lhůta podle ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu není lhůtou prekluzivní, nýbrž lhůtou pořádkovou, s jejímž marným uplynutím zákon nespojuje zánik oprávnění správce daně na zahájení postupu k odstranění pochybností. Případné nedodržení této pořádkové lhůty (ke kterému ale v posuzovaném případě nedošlo) tak nemůže zakládat nezákonnost postupu podle § 89 a násl. daňového řádu.

Závěr a náklady řízení

53. Soud dospěl k závěru, že se správní orgány žádného z žalobcem vytýkaných pochybení nedopustily a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

54. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož žalobce, vzhledem k tomu, že nebyl ve věci úspěšný, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný, kterému by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení, nad rámec

Shodu s prvopisem potvrzuje: R.

jejího běžného výkonu úředních činností, nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-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.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 8. června 2021

Mgr. Marek Bedřich
předseda senátu