



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **KOMPLEX INVEST CZ s.r.o.**, sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zastoupená JUDr. Igorem Andrýskem, advokátem, sídlem Masarykovo nám. 120/22, Hodonín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018, č. j. 15634/18/5300-21443-701328, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2021, č. j. 8 Af 15/2018-40,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2021, č. j. 8 Af 15/2018-40, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018, č. j. 15634/18/5300-21443-701328, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti ve výši 28 570 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Igora Andrýska, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňový platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 7. 2017, č. j. 5931804/17/2004-52525-108484, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2017 ve výši 210 364 Kč. Platební výměr byl vydán na základě výsledků postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zahájeného výzvou k odstranění pochybností ze dne 10. 5. 2017, č. j. 4258161/17/2004-52525-108484. Ve výzvě správce daně uvedl, že mu „(...) vznikly při přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 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 uskutečněných a přijatých plnění činí v tomto přiznání pouze 1,0329, a za předchozích 12 měsíců tento podíl činí 1,0669, což popírá základní smysl podnikání - dosahování zisku, takže lze pochybovat o tom, že přijatá plnění používáte (pozn.: rozuměj žalobkyně) při uskutečňování ekonomické činnosti. 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. Správce daně má pochybnosti o tom, zda byla přijatá zdanitelná plnění v uvedeném rozsahu základu daně skutečně přijata, případně zda byla či budou (...) použita k uskutečňování ekonomické činnosti“. Žalobkyně byla dále vyzvána, aby se k uvedeným pochybnostem vyjádřila, nejasnosti vysvětlila, prokázala pravdivost údajů uvedených v přiznání a předložila důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění vznesených pochybností, konkrétně evidenci, kterou je povinna vést podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, daňové doklady k přijatým zdanitelným plněním, důkazní prostředky k provedeným platbám za tato plnění, výpis z bankovního účtu a další důkazní prostředky (shora správcem daně neuvedené). V odůvodnění platebního výměru správce daně uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobkyně na výzvu nereagovala a neposkytla potřebnou součinnost, neunesla důkazní břemeno, a tedy neprokázala nárok na odpočet daně uplatněný v daňovém přiznání. Správce daně proto tento nárok v plném rozsahu neuznal (vyloučil veškerá přijatá zdanitelná plnění) a daň vyměřil ve výši žalobkyní tvrzené daně na výstupu (z uskutečněných zdanitelných plnění). Žalovaný pak v odůvodnění rozhodnutí o odvolání doplnil, že pochybnosti u správce daně vyvolaly údaje vycházející z evidence správce daně, které byly porovnány s údaji o dodavatelích obsažených v kontrolním hlášení žalobkyně.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítala nezákonnost postupu k odstranění pochybností, zahájeného nezákonnou výzvou správce daně, která dle žalobkyně neobsahovala konkrétní pochybnosti. Dle žalobkyně nevyhovění této výzvě nemohlo vést k vyměření daně z přidané hodnoty ve výši odlišné oproti tvrzení obsaženému v daňovém přiznání. Žalobkyně považovala důvod pochybností za vykonstruovaný a nesmyslný, nevěděla, jak na výzvu reagovat a k čemu konkrétně se má vyjádřit. Koeficient použitý správcem daně (podíl přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění) dle žalobkyně nemá žádnou vypovídací hodnotu, jelikož např. dřevařské společnosti v zimě jenom nakupují dřevo, a tedy jejich vypočtený podíl představuje záporné číslo.

pokračování

[3] Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem podanou žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku obsáhle citoval dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se požadavků na zahájení postupu k odstranění pochybností (upraveného v daňovém řádu) a předchozího institutu vytýkacího řízení (upraveného v dříve platném a účinném zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Měl za to, že žalobkyní zpochybňovaná výzva k odstranění pochybností vyhověla požadavkům § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť v ní správce daně dostatečně určitě vyjádřil konkrétní pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti žalobkyní podaného daňového přiznání. Dle městského soudu správce daně ve výzvě srozumitelně vyjádřil pochybnosti o tom, jestli jsou přijatá zdanitelná plnění žalobkyní používána při uskutečňování její ekonomické činnosti, včetně uvedení konkrétních skutečností, na jejichž základě správce daně pochybnosti pojal. Městský soud připomněl, že správce daně v této souvislosti upozornil na podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v dotčeném zdaňovacím období a dále za období 12 předcházejících měsíců s tím, že blíží-li se výše tohoto podílu jedné, lze pochybovat o faktickém uskutečňování podnikatelské činnosti žalobkyně (a tím i využívání jí přijatých zdanitelných plnění při podnikání). Z pohledu městského soudu tak bylo shora popsání podezření správce daně založeno na dostatečných a přesvědčivých poznatcích, opřených o analýzu relevantních údajů o výkonu podnikatelské činnosti žalobkyně provedenou správcem daně a rovněž o logickou a racionální úvahu. Pokud totiž žalobkyně přijímá více plnění (resp. téměř stejně), než uskutečňuje, vzniká dle městského soudu oprávněná pochybnost o smyslu její činnosti a tím současně i o způsobu využití přijatých plnění, a sice pro podnikatelskou činnost. Městský soud uznal, že výzva mohla být formulována precizněji a pečlivěji, a poukázal na skutečnost, že žalovaný dal žalobkyni za pravdu, že použitý poměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění sám o sobě nic nevyovídá o základním smyslu podnikání, kterým je tvorba zisku. Přesto ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že údaje o objemu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění založily u správce daně důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně používá přijatá zdanitelná plnění k podnikání. Výzva rovněž obsahovala konkrétní pokyny, co má žalobkyně učinit a jaké doklady má správcovi daně předložit.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků řízení

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž nejprve podrobně zrekapitulovala závěry městského soudu. Upozornila, že z výkazů její účetní závěrky (rozvahy a výkazu zisku a ztráty) za zdaňovací období let 2016 a 2015 je patrné, že v roce 2016 dosáhl výsledek jejího hospodaření zisk ve výši 296 000 Kč, v roce 2015 pak zisk ve výši 475 000 Kč. K datu 31. 12. 2016 činil vlastní kapitál stěžovatelky 3 366 000 Kč, dlouhodobě tedy dosahuje kladný výsledek hospodaření. Stěžovatelka pokládala za nesmyslný závěr městského soudu, že přijímá-li více plnění (resp. téměř stejně), než uskutečňuje, a tedy zjednodušeně řečeno více nakupuje, než prodává, vzniká tím oprávněná pochybnost o smyslu její podnikatelské činnosti a o využití přijatých plnění pro ekonomickou činnost. Městský soud pominul, že stěžovatelka pravidelně hospodář se ziskem. Vzhledem k tomu, že jiné konkrétní pochybnosti správce daně stěžovatelce ve výzvě nesdělil, nebyly dle jejího názoru naplněny podmínky pro zahájení postupu k odstranění pochybností. Stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 191/2019, dle kterého podstata vyjádření konkrétních pochybností ve výzvě spočívá v možnosti daňového subjektu seznámit se s vyjádřeními

nejasnostmi, reagovat na ně a náležitě se hájit. S poukazem na rozsudek ve věci sp. zn. 1 Afs 70/2004 pak měla stěžovatelka za to, že jí nebylo možno daň vyměřit na základě nezákonně zahájené daňové kontroly.

[5] Dle vyjádření žalovaného se městský soud v napadeném rozsudku vypořádal s veškerými stěžovatelkou uváděnými důvody nezákonnosti výzvy a své závěry podpořil judikaturou, v níž Nejvyšší správní soud řešil skutkově obdobné případy. Žalovaný se s těmito závěry ztotožnil. Měl za to, že výzva obsahovala konkrétní skutkové okolnosti, o něž se opíraly pochybnosti správce daně v posuzované věci, stěžovatelka však na výzvu nereagovala a požadované důkazní prostředky nepředložila. Žalovaný se vyjádřil také k rozsudkům (zmiňovaným stěžovatelkou) ve věcech sp. zn. 5 Afs 191/2019 a sp. zn. 1 Afs 70/2004 a dále odkázal na rozsudek sp. zn. 4 Afs 133/2020 ve skutkově obdobné věci, v němž zároveň vyslovil, že neměl-li správce daně důvod k zahájení daňové kontroly u stěžovatelky, nepochybil tím, že využil postup k odstranění pochybností. Dle žalovaného správce daně postupoval v souladu se zákonem, námitky uplatněné stěžovatelkou žalovaný nepovažoval za důvodné.

[6] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž namítala, že žalovaný se pokouší zastříit vlastní pochybení i pochybení městského soudu. Zopakovala, že pro zahájení postupu k odstranění pochybností v jejím případě neexistovalo konkrétní podezření ani pochybnosti, žalovaný sám v odůvodnění rozhodnutí o odvolání (konkrétně pod bodem 22) potvrdil, že zjištěný poměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění nic nevypovídá o jejím podnikání. Stěžovatelka považovala bezdůvodně zahájený postup k odstranění pochybností za ukázkový případ svévole daňových orgánů. Městský soud pak uvedené pochybení nenapravit, jím vydaný rozsudek je dle stěžovatelky nesprávný a nepřezkoumatelný.

[7] Rovněž žalovaný reagoval na stěžovatelčinu repliku dalším vyjádřením, v němž setrval na závěrech, že stěžovatelka zcela rezignovala na svou důkazní povinnost, neboť správci daně k vydané výzvě nepředložila daňové doklady vztahující se k dotčeným zdanitelným plněním, ani žádnou evidenci, kterou je povinna vést dle zákona o dani z přidané hodnoty. Rozsudek městského soudu žalovaný nepokládal za nepřezkoumatelný, městský soud dle jeho názoru přehledným a logickým způsobem vysvětlil skutkové i právní závěry nyní souzené věci. Dále žalovaný uvedl, že za situace, kdy stěžovatelka považovala výzvu k odstranění pochybností za účelovou, měla na ni reagovat a pochybnosti správce daně vyvrátit právě předložením daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním. K tomu však nepřistoupila.

[8] Stěžovatelka v dalším vyjádření shrnula obsah dosavadních písemných podání účastníků řízení a setrvala na svém závěru, že správce daně pochybnosti ve výzvě k odstranění pochybností neformuloval dostatečně konkrétním, jednoznačným a srozumitelným způsobem, který by se opíral o relevantní skutkové důvody. Proto vydaná výzva nemohla mít zamýšlené důsledky ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

pokračování

[10] V projednávané věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda výzva ze dne 10. 5. 2017, již byl zahájen postup k odstranění pochybností ve vztahu k daňovému priznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017, naplnila požadavky § 89 daňového řádu. Podle odst. 1 tohoto ustanovení zákona *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností*. Podle odst. 2 téhož ustanovení zákona platí, *že 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*.

[11] Městský soud v napadeném rozsudku správně vycházel z předpokladu, že zákonné požadavky pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu jsou v podstatných rysech shodné jako pro zahájení vytykácího řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Byť nová právní úprava obsažená v daňovém řádu změnila možné způsoby vyústění jednotlivých kontrolních postupů (a v důsledku toho i možnosti použití typově odlišných procesních prostředků obrany), nezměnila podstatu a cíle tohoto institutu (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS, bod [27]). Nadále tedy platí, že obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti sdělovaných pochybností, je třeba posuzovat v souladu se závěry vyslovenými v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS, a dále v souladu s navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu, shrnutou např. v bodech [31] až [36] rozsudku ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58.

[12] Pokud jde o důsledky nekonkrétní, a tedy nezákonné výzvy, Nejvyšší správní soud připomíná závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 110/2007-102, kde zdůraznil, že pokud správce daně uloží daňovému subjektu povinnost předložit dokumenty prokazující jeho daňová tvrzení nezákonnou výzvou, nemůže na základě tohoto vadného postupu vyvodit pro daňový subjekt negativní důsledky v podobě ukončení postupu k odstranění pochybností se závěrem, že nepředložení požadovaných dokladů představovalo odeprání součinnosti (ve smyslu § 90 odst. 4 daňového řádu), které by bez dalšího založilo oprávnění správce daně vyměřit daň podle pomůcek (viz již zmiňovaný rozsudek č. j. 8 Afs 76/2015-58, body [55] až [58]).

[13] Podle městského soudu výzva ze dne 10. 5. 2017 v souzené věci požadavkům stanoveným v § 89 daňového řádu, upřesněným judikaturou Nejvyššího správního soudu, dostála. S tímto závěrem se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[14] Již v usnesení č. j. 9 Afs 110/2007-102 rozšířený senát zdůraznil, že v materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybností opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující. Jen tak (tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů) je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo je neměl a požadoval po daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného výběru,

či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně.

[15] Byť pochybnost správce daně nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu stanovil jednoznačný požadavek, že podezření správce daně musí být založena na „dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít např. charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem (...), ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období zřetelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty“ (rozsudek rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 110/2007-102).

[16] Správce daně v posuzované výzvě odůvodnil pochybnosti poukazem na skutečnost, že při analýze údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2017 vyšlo najevo, že podíl uskutečněných a přijatých plnění činí v tomto přiznání pouze 1,0329, přičemž za předchozích dvanáct měsíců činil podíl 1,0669, což popírá základní smysl podnikání, kterým je dosahování zisku. Dle správce daně lze tedy pochybovat o tom, že stěžovatelka používá přijatá zdanitelná plnění při uskutečňování ekonomické činnosti.

[17] Výzva odůvodněná shora citovaným způsobem však dle Nejvyššího správního soudu nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který mohl bez dalšího založit pochybnosti o pravdivosti údajů obsažených v daňovém přiznání na daň z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období. Správcem daně použitý ukazatel sám o sobě nic nevyovídá o ekonomické činnosti stěžovatelky, což ostatně potvrdil i žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání (viz bod 22), kde výslovně uvedl, že „uvedený poměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění sám o sobě nevyovídá o základním smyslu podnikání“. V souzené věci z ničeho neplyne, že by správce daně před vydáním výzvy disponoval relevantními (a ve výzvě dostatečně určitě popsány) poznatky o podnikatelské (ekonomické) činnosti stěžovatelky a konkrétních pochybnostech o jejích vztazích s dodavateli, jak žalovaný naznačil v odůvodnění rozhodnutí o odvolání v bodě 21. Žalovaný konkrétně uvedl, že se ze strany správce daně jednalo o prověření údajů z evidence správce daně, „které ve vztahu s údaji o dodavatelích uvedených v kontrolním hlášení zavdaly pochybnosti správce daně“. Citované tvrzení (bylo-li by vtěleno do výzvy a blíže v ní odůvodněno) by z hlediska prověřování údajů obsažených v daňovém přiznání na daň z přidané hodnoty zvoleným postupem mohlo být považováno za relevantní. V posuzovaném případě se však toto tvrzení do obsahu výzvy nijak nepromítlo.

[18] Z odůvodnění výzvy není zřejmé, proč a z jakých konkrétních důvodů se správce daně domníval, že je u stěžovatelky dlouhodobě přítomen nestandardní ekonomický ukazatel, pro který se z pohledu daně z přidané hodnoty stala pro daňovou správu

pokračování

„podezřelou“ a který by právě v dotčeném zdaňovacím období měsíce března 2017 překročil určitou mez a znatelně se v prověřovaném období vychýlil z „normálu“ (od výše obvyklé).

[19] Z obsahu správního spisu navíc vůbec nevyplývá, jak správce daně dospěl k výsledné výši podílu 1,0669 za dvanáct předcházejících měsíců. Nelze tedy přezkoumat, zda je tento výsledek správný a jakým způsobem jej správce daně vypočítal, v tomto ohledu nejsou známy (a nebyly ani doloženy) žádné hodnoty vstupující do výpočtu. Tento nedostatek znemožňuje soudu přezkoumat, zda správce daně porovnání několika zdaňovacích období skutečně provedl, jakým způsobem tak učinil a zda je výsledná výše vypočteného podílu správná.

[20] Co je však důležitější, odůvodnění vydané výzvy je založeno na nesprávné úvaze správce daně týkající se souvislosti daně z přidané hodnoty se správcem daně tvrzeným dosahováním zisku (stěžovatelka v tomto ohledu přílehavě poukázala na směšování „jablek s hruškami“). Ze vzájemného poměru přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění totiž nelze bez dalšího usuzovat na dosahování zisku v podnikatelské činnosti a popírání základního smyslu stěžovatelčina podnikání, jak správce daně prezentuje ve výzvě. Použití ukazatele podílu je pak zavádějící i z jiného hlediska, neboť nic nevyovídá o faktické výši rozdílu mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními, odvislé v konkrétním případě od toho, v jakém objemu daňový subjekt hospodář a vykonává svou podnikatelskou činnost (zda se tak děje v řádu miliard, milionů, statisíců či tisíců Kč). V návaznosti na to totiž může rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plnění (v absolutním čísle) i při jejich nízkém vzájemném poměru (podílu) představovat značnou finanční částku.

[21] V souzeném případě tak výzva neobsahuje konkrétní skutkové okolnosti odůvodňující pochybnosti správce daně o tom, že přijatá zdanitelná plnění (v dotčeném zdaňovacím období) nejsou stěžovatelkou používána k její ekonomické činnosti a proč právě daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017 nebyla stěžovatelkou přiznána správně. Rovněž není zřejmé, jak by doložení dokladů vztahujících se ke zdaňovacímu období měsíce března 2017 mělo vysvětlit pochybnosti správce daně ohledně hodnoty ukazatele podílu za dvanáct předcházejících měsíců. K tomuto ověřování nepochybně slouží daňová kontrola. Navzdory všemu výše uvedenému však Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka měla na výzvu reagovat a nenechat ji bez odezvy. V písemném nesouhlasu mohla využít příležitosti osvětlit důvody nezákonnosti vydané výzvy, a předejít tak nejen vyměření daně způsobem, který v nyní souzené věci provedly daňové orgány, ale též případnému budoucímu soudnímu sporu.

[22] Na posuzovaný případ pak nelze mechanicky přenášet judikaturu Nejvyššího správního soudu, citovanou městským soudem v napadeném rozsudku, neboť se týkala odlišných skutkových okolností. V rozsudku ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017-68, Nejvyšší správní soud hodnotil situaci, kdy daňový subjekt „*dlohodobě (12 měsíců) vykazoval vyšší přijatá zdanitelná plnění než plnění uskutečněná s nárokem na odpočet (ve sledovaném období v poměru 0,217)*“; v rozsudku ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, pak byla předmětem posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu situace, kdy daňový subjekt v porovnání s předešlými měsíci vykazoval značně zvýšená přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, a tedy správci daně vznikly pochybnosti

o tom, čím konkrétně byl tento nárůst hodnot plnění (oproti předchozím zdaňovacím obdobím) způsoben. Městský soud opřel odůvodnění napadeného rozsudku také o odkaz na rozsudek městského soudu ze dne 24. 5. 2017, č. j. 9 A 100/2015-42, který ovšem také řešil odlišné skutkové okolnosti, a sice pochybnosti správce daně opírající se o hodnotu přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a rovněž hodnotu dodání zboží do jiného členského státu dosahující význačných hodnot v poměrně krátkém časovém úseku od účinnosti registrace k DPH. Ani v rozsudku ze dne 27. 10. 2020, č. j. 4 Afs 133/2020-42, na který ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal žalovaný, se Nejvyšší správní soud nezabýval situací srovnatelnou s projednávanou věcí, neboť daňový subjekt v tehdejší věci vykazoval vyšší přijatá zdanitelná plnění než plnění uskutečněná, zatímco nyní tomu bylo naopak.

[23] K poukazu stěžovatelky na rozsudek ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem podotýká, že byť se týká náležitostí výzvy vydávané podle § 92 odst. 4 daňového řádu (a tedy situace, kdy správce daně zpochybní již doklady předložené daňovým subjektem), i v případě této výzvy platí, že v ní musí být dostatečně konkrétně vyjádřeny pochybnosti správce daně tak, aby daňový subjekt byl co nejméně zatěžován a aby nedocházelo k libovůli či šikaně daňového subjektu ze strany daňových orgánů. V čem se však již závěry Nejvyššího správního soudu a městského soudu rozcházejí, je že v souzeném případě výzva (být vydaná podle § 89 daňového řádu) takové požadavky nenaplnila.

[24] K rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, zmiňované stěžovatelkou v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud podotýká, že řešil situaci odlišnou od nyní projednávaného případu, a sice nemožnost doměřit daň na základě výsledků získaných při místním šetření bez zahájení a provedení daňové kontroly. V souzené věci nebyla u stěžovatelky daňová kontrola zahájena, ale byla vydána výzva k odstranění pochybností, jíž byl iniciován jiný postup při správě daní než daňová kontrola, a sice postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu.

[25] Nad rámec výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud zároveň doplňuje, že jako svévolný hodnotí i navazující postup správce daně, který při vydání platebního výměru nepostupoval způsobem předvídaným v § 90 odst. 4 daňového řádu, dle kterého *neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek*. V projednávaném případě daňové orgány nevycházely z pomůcek, které by si za tím účelem opatřily, ale bez dalšího při vyměření přistoupily k vyloučení veškerých přijatých zdanitelných plnění, z nichž stěžovatelka v daňovém přiznání nárokovala odpočet daně. Pokud ovšem daňové orgány ve výzvě opíraly vzniklé pochybnosti o vzájemný poměr (podíl) mezi uskutečněnými a přijatelnými zdanitelnými plněními, nelze aprobovat postup, jímž daňové orgány bez dalšího vyloučí přijatá zdanitelná plnění (a z nich uplatňovaný nárok na odpočet daně), avšak z uskutečněných plnění, která na rozdíl od plnění přijatých považují za nepochybná (být se k nim váže totožná pochybnost), daň na výstupu bez zaváhání vyměří.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil. Věc však nevrátil městskému

pokračování

soudu k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. přistoupil rovněž ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Věc tedy vrátil k dalšímu řízení žalovanému, neboť městský soud by s ohledem na výše uvedené závěry neměl jinou možnost, než tak sám učinit. V dalším řízení bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[27] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (zde městským) soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[28] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl zaplacen soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podanou kasační stížnost (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích). V řízení před městským soudem byl uhrazen soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[29] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem a v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátem. V řízení před městským soudem učinil zástupce dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“) tři úkony právní služby, a to převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a účast na ústním jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatelky dva úkony právní služby, a to podání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupce stěžovatele učinil pět úkonů právní služby s nárokem na odměnu ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon připočítat 300 Kč jako náhradu hotových výdajů. Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřiznal odměnu a náhradu hotových výdajů za úkon spočívající v doplňujícím vyjádření v řízení o kasační stížnosti, neboť v něm stěžovatelka pouze zopakovala argumentaci obsaženou v již dříve učiněných písemných podáních. Protože je zástupce stěžovatelky plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku 3 570 Kč odpovídající této dani. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 20 570 Kč (včetně daně z přidané hodnoty) a zaplacené soudní poplatky ve výši 8 000 Kč, tak představuje částku 28 570 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[30] Žalovaný neměl ve věci samé úspěch, a proto nemá dle § 60 odst. 1 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.) právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. října 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu