



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **HDL Automation s.r.o.**, se sídlem Italská 1800/35, Praha 2, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou Ph.D., advokátkou sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2015, č. j. 10028/15/5200-20447-700333, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2017, č. j. 11 Af 37/2015 – 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2015, č. j. 10028/15/5200-20447-700333. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období listopad 2012, kterým Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 15 543 Kč.

[2] Městský soud vycházel z následujících pro posouzení věci podstatných skutečností. Žalobkyně podala dne 18. 12. 2012 řádné daňové přiznání k DPH za listopad 2012, v němž vykazala nadměrný odpočet ve výši 1 095 543 Kč. Výzvou k odstranění pochybností ze dne 14. 1. 2013 vyzval správce daně žalobkyni, aby odůvodnila nárůst přijatých zdanitelných plnění oproti hodnotám vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích, a prokázala, že nárok na odpočet daně u deklarováných přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn

v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a že tato zdanitelná plnění byla skutečně přijata. Současně byla vyzvána, aby uvedla a doložila, jakým způsobem a kdy byla či budou předmětná zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti. Při ústním jednání dne 30. 1. 2013 žalobkyně zodpověděla otázky správce daně, a dále předložila evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH za listopad 2012, prvotní daňové doklady na vstupu a výstupu za listopad 2012, fakturu přijatou č. FP412237 od společnosti Cittalis czech s.r.o. (dále jen „Cittalis“), předávací protokol ze dne 21. 11. 2012, Smlouvu o poskytování průzkumu trhu ze dne 1. 9. 2012, fakturu přijatou č. FZ512002 od společnosti Calvera, s.r.o. (dále jen „Calvera“), Preberací protokol ze dne 21. 9. 2012 a Zmluvu o dílo ze dne 9. 1. 2012.

[3] Dne 31. 1. 2013 byla žalobkyně vyzvána, aby u dvou výše specifikovaných faktur přijatých (dále též „předmětné faktury“) doložila, pro jakou konkrétní ekonomickou činnost byla zdanitelná plnění použita; u každé z předmětných faktur byly vyjmenovány konkrétní skutečnosti, které má prokázat. Dne 18. 2. 2013 žalobkyně zaslala správci daně vyjádření, v němž jeho dotazy k fakturám zodpověděla. Ještě téhož dne požádal správce daně o provedení mezinárodního dožádání s dotazy týkajícími se slovenské společnosti Calvera. Současně požádal o provedení mezinárodního dožádání – výslech svědka Ing. P. J., jednatele společnosti Cittalis, který měl v obchodním rejstříku zapsanou adresu pobytu na Slovensku a vůči správci daně byl nekontaktní. Dne 25. 9. 2013 požádala žalobkyně o sdělení průběhu řízení. Dne 17. 10. 2013 jí bylo sděleno, že řízení dosud nebylo skončeno, přičemž správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala přijetí a rozsah zdanitelných plnění deklarovaných daňovými doklady, konkrétně skutečnost, že plnění byla přijata skutečně od uvedených dodavatelů. Současně ji informoval, že prověřuje uskutečněná plnění formou mezinárodních dožádání. Následně, dne 5. 2. 2014, vydal správce daně úřední záznam, v němž žalobkyni sdělil, že neprokázala přijetí zdanitelných plnění tak, jak jsou uvedena na předmětných fakturách. Také uvedl, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření a nechovala se obezřetně a odpovědně, z čehož lze dovodit, že věděla a mohla vědět, že se účastní podvodného jednání.

[4] Dne 12. 3. 2014 proto vydal správce daně dodatečný platební výměr, ve kterém žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH z předmětných faktur. K plnění přijatému od firmy Cittalis zejména uvedl, že na faktuře je uvedena nesprávná adresa sídla i chybný název společnosti („*Cittalis Czech s. r. o.*“). Smlouvu o poskytování průzkumu trhu ze dne 1. 9. 2012 pak podepsal jako jednatel společnosti Ing. J. Ten ale začal být jejím jednatelem až dne 12. 9. 2012, a tato funkce byla do obchodního rejstříku zapsána dne 18. 9. 2012. Správci daně přitom není známo, že by v době podpisu Ing. J. ve společnosti vykonával nějakou činnost. Dále je ve smlouvě uvedeno, že zhotovitel se zavazuje po skončení průzkumu trhu předložit objednateli písemnou zprávu – report, což je předpoklad pro vznik nároku zhotovitele na zaplacení úplaty za provádění činnosti. Pokud nebude report obsahovat sjednané náležitosti, je zhotovitel povinen report opravit a opravený předat objednateli. Žádné náležitosti ale nejsou ve smlouvě sjednány a ani v průběhu daňového řízení žalobkyně jejich specifikaci nepředložila. Správce daně poukázal také na to, že podle žalobkyně byl kontakt se společností Cittalis navázán v srpnu 2012 pomocí internetu; podle obchodního rejstříku však společnost vznikla až dne 29. 8. 2012, je tedy nepravděpodobné, že by již v srpnu 2012 byla prezentována na internetu. K neporozumění otázky ve výzvě k prokázání skutečností „*Koho konkrétně a od kdy ze společnosti znáte?*“ ze strany žalobkyně pak správce daně uvedl, že jedinou jednatelkou společnosti byla do 12. 9. 2012 Ivana Pittrová, což bylo možné ověřit z obchodního rejstříku. Dále z předávacího protokolu ze dne 21. 11. 2012 není zřejmý rozsah plnění - co konkrétně, v jaké formě a v jakém množství zhotovitel předává objednateli, ani přesné místo, kde k předání díla došlo. Dle jednatele žalobkyně k předání došlo řádným způsobem v sídle žalobkyně a jednalo se o 7 svazků zhruba

pokračování

po 100 listech A4. Fyzickou osobu, která plnění přivezla, však jednatel žalobkyně nezná a ani nebylo účelem ji legitimovat. Správce daně tak konstatoval, že daňový subjekt neprokázal, kým bylo zdanitelné plnění předáno. Dále uvedl, že výslech Ing. J. nemohl být uskutečněn, protože na hlášené adrese nepobývá a jiná adresa nebyla zjištěna. Sídlo společnosti Cittalis na adrese Dlouhá 738/35, Praha 1, je pouze virtuální a na vyvěšeném seznamu sídlících firem jméno této společnosti ani nebylo uvedeno, protože dle sdělení pracovníků společnosti zajišťující služby virtuálního sídla tato firma od 18. 9. 2012 do 18. 9. 2013 neuhradila poplatky a budou provedeny veškeré kroky, aby byla tato adresa sídla společnosti vymazána z obchodního rejstříku. Na adrese Chotěšovská 1, Praha 9, pak měla společnost nahlášené virtuální sídlo od 29. 8. 2012 do 18. 9. 2012. Od Raiffeisenbank a.s. bylo také zjištěno, že v listopadu a prosinci 2012 proběhlo několik neoznačených plateb od a ve prospěch společnosti Calvera. Dále bylo zjištěno, že společnost Cittalis je registrována k DPH od 6. 9. 2012 a za zdaňovací období 4 čtvrtletí 2012 podala příznání, ve kterém vykázala hodnoty na výstupu neodpovídající částkám uvedeným na předmětném daňovém dokladu. Dne 13. 12. 2013 bylo společnosti Cittalis doručeno předvolání k jednání, které se mělo uskutečnit z důvodu prověření obchodní spolupráce s žalobkyní v roce 2012, avšak žádná osoba oprávněná jednat za společnost se nedostavila; v současnosti je společnost nekontaktní.

[5] Co se týče plnění přijatého od společnosti Calvera, Zmluva o dielo podle správce daně nemohla vzniknout dne 9. 1. 2012. Ačkoli totiž měla být podepsána v Bratislavě se společností Calvera, z obchodního rejstříku plyne, že do dne 14. 5. 2012 se společnost nazývala Gresit, s. r. o. a měla sídlo v Nitře. Správce daně poukázal na to, že podle žalobkyně měl být kontakt se společností navázán koncem roku 2011 po internetu, nicméně v té době se společnost nazývala Gresit, s. r. o. Žalobkyně rovněž neporozuměla otázce koho konkrétně a od kdy z této společnosti zná. Z Prebieracího protokolu ze dne 21. 9. 2012 opět není zřejmý rozsah plnění. V jeho bodu 1 je navíc uvedeno, že dne 21. 11. 2012 v 10 hodin, tj. dnem podpisu tohoto protokolu, zhotovitel odevzdal objednateli dílo. Na poslední straně protokolu je však uvedeno jako datum podpisu 21. 9. 2012 a dle předložené faktury je dnem uskutečnění plnění 1. 11. 2012. Podle sdělení jednatele žalobkyně k předání došlo 21. 9. 2012 a jednalo se o 10 svazků zhruba po 100 listech A4. Fyzická osoba, která plnění přivezla, mu není známa; oficiálně však plnění předával jednatel společnosti Calvera. Žalobkyně tak neprokázala, kým a kdy bylo plnění předáno. K žádosti o prověření obchodní spolupráce společnosti Calvera s žalobkyní v roce 2012 bylo správcem daně sděleno, že společnost Calvera je nekontaktní a nikdy nepodala žádná souhrnná hlášení, z kterých by bylo možné ověřit dodávky do jiného členského státu. Dne 28. 2. 2013 jí při daňové kontrole byla zrušena registrace k DPH pro opakované neplnění povinností; na adrese sídla společnosti pak není žádné označení firmy. Jednatele společnosti se nepodařilo předvést ani Policií SR.

[6] V rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru žalovaný zejména konstatoval, že skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně byly ve výzvě k odstranění pochybností formulovány sice z širšího hlediska, avšak z průběhu daného řízení vyplývá, že žalobkyně reagovala i na ne zcela bezvadnou výzvu a požadované doklady předložila. Skutkový důvod zakládající pochybnost správce daně však jednoznačně vyplynul z jeho výzvy ze dne 31. 1. 2013. Tato výzva tedy založila důvodné a konkrétní pochyby jak o použití předmětných přijatých plnění k ekonomické činnosti, tak o uskutečnění zdanitelných plnění deklarovanými dodavateli. Ohledně plnění od společnosti Cittalis žalovaný dospěl k závěru, že tvrzení žalobkyně bylo zpochybněno, neboť v době podpisu smlouvy o poskytování průzkumu trhu ze dne 1. 9. 2012 nebyl Ing. J. dle obchodního rejstříku jednatelem společnosti, ani nebylo prokázáno, že by za ni byl oprávněn jednat. Navíc nebylo ze spisu zjištěno, že by žalobkyně disponovala písemnou zprávou, tzv. „*reportem se sjednanými náležitostmi*“ formou tištěných brožur, jak bylo ujednáno v předmětné

smlouvě. Žalovaný se pak vyjádřil k jednotlivým důkazním prostředkům týkajícím se uvedeného zdanitelného plnění přijatého od obou dodavatelů, které hodnotil ve shodě se správcem daně. Následně konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ke skutečnosti, že deklarované zdanitelné plnění bylo přijato právě od dodavatele Cittalis, a to v požadovaném rozsahu a formě. Z toho důvodu se dále nezabýval tím, zda se mohlo jednat o obchodní případ zasažený podvodem a případně zda se jej žalobkyně účastnila vědomě. Tvrzení žalobkyně ohledně plnění od společnosti Calvera pak bylo dle žalovaného zpochybněno tím, že v době podpisu Smlouvy o dílo měl dodavatel jiný název a sídlo, než bylo ve smlouvě uvedeno. Neztotožnil se však se závěrem správce daně, že nesprávné formální náležitosti smlouvy vedou k závěru, že tato smlouva „nemohla vzniknout“, a tedy že nemohlo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění. Ve smlouvě je nadto dodavatel jednoznačně identifikován identifikačním číslem. Jinak žalovaný dospěl ke stejným závěrům jako u společnosti Cittalis.

[7] Pokud jde o konkrétní odvolací důvody, žalovaný nepřisvědčil námitce, že žalobkyně nebyla informována o probíhající mezinárodní dožádání a že jí mělo být umožněno na něm participovat. Naopak souhlasil s tím, že v rozhodnutí správce daně chybí správní úvaha ohledně podvodného jednání, nicméně to považoval za irelevantní, neboť ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně primárně neunesla své důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností. Důvodnou shledal i námitku, že v rozhodnutí ani ve spise nejsou uvedeny důkazní prostředky, na základě kterých dospěl správce daně k závěru, že v roce 2011 nemohla být společnost Calvera, tehdy nazvaná Gresit, s. r. o., prezentována na internetu jako Calvera. Konstatoval však, že důvodnost této námitky nemá vliv na změnu výroku jeho rozhodnutí, stejně tak jako důvodnost námitky, že chybějící či vadný údaj na faktuře je žalobkyně oprávněna doložit i jiným způsobem. Žalovaný také připustil, že žádné ustanovení zákona o DPH nestanoví prokázání nároku na odpočet daně konkrétními osobami, avšak daňový subjekt ve smyslu § 73 odst. 1 tohoto zákona je povinen prokázat, že zdanitelné plnění uskutečnil jím deklarovaný plátec; je přitom pouze na něm, jakým způsobem tuto skutečnost prokáže. Žalovaný dále nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, podle kterého správce daně mylně vycházel z předpokladu, že smlouva uzavřená se společností Cittalis stanoví, že veškeré specifikace či pokyny musí být udělovány písemně. Dle žalovaného totiž z předmětné smlouvy vyplývá, že sjednané náležitosti objednaného průzkumu měly být obsahem reportu ve formě tištěných brožur. Důvodnou neshledal ani námitku, že žalobkyně nebyla vyrozuměna o předvolání zástupce společnosti Cittalis k provedení výslechu. Uvedl, že i kdyby se osoba za něj oprávněná jednat dostavila, nebyl by prováděn výslech, neboť z předvolání ze dne 11. 12. 2013 je patrné, že jeho účelem bylo prověření obchodního případu formou zjištění relevantních skutečností z účetnictví tohoto dodavatele. Žalovaný naopak shledal důvodné námitky chybějícího uvážení správce daně ohledně toho, jaký vliv na nadměrný odpočet mělo virtuální sídlo dodavatele Cittalis a pohyby na jeho bankovním účtu; blíže se jimi však nezabýval, neboť tato zjištění neměla vliv na posouzení vzniku nároku žalobkyně na nadměrný odpočet, resp. je správce daně nepřičítal žalobkyni k tíži. Důvodnými naopak neshledal námitky, že správce daně přenáší veškerou odpovědnost za výběr DPH na žalobkyni a že hodnotí důkazy nezákonným způsobem. Částečně se pak žalovaný ztotožnil s námitkami týkajícími se pravdivosti a úplnosti spisového materiálu, avšak namítané skutečnosti podle něj nemají vliv na výrok rozhodnutí.

[8] Po posouzení věci městský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Neztotožnil se s žalobní námitkou, podle které došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, protože žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a žalobkyni nebylo umožněno na to v odvolacím řízení reagovat. Podle soudu správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společností Cittalis a Calvera, a kromě toho uvedl, že „veškeré popsané skutečnosti svědčí o tom, že daňový subjekt nepřijal dostatečná opatření, nechoval se obezřetně

pokračování

a odpovědně, z čehož lze dovodit, že věděl a mohl vědět, že se účastní podvodného jednání.“ Žalovaný se pak odmítl zabývat druhou uvedenou skutečností právě z toho důvodu, že se ztotožnil se závěry správce daně, že odvolatel nárok na odpočet daně neprokázal.

[9] Nedůvodnou shledal městský soud rovněž námitku, že výzva správce daně k odstranění pochybností nebyla dostatečně konkrétní. Podle jeho názoru je výzva srozumitelná a jsou v ní dostatečně konkretizovány pochybnosti správce daně i důvody, které vedly k jejich vzniku; obsahuje pak i konkrétní pokyny, co by měla žalobkyně k odstranění pochybností učinit, respektive jaké dokumenty by měla správci daně předložit. K tomu soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, který se podle něj vztahuje i na projednávanou věc. Poukázal i na to, že nelze opomenout, že výzva bezprostředně navazuje na údaje uvedené žalobkyní v přiznání k DPH. Městský soud rovněž uvedl, že povaha podnikatelské činnosti žalobkyně, která byla zdůrazňována v žalobě, nemůže mít vliv na závěry o neprokázání přijetí zdanitelného plnění. Nepřisvědčil ani námitce nesprávného posouzení skutkových okolností. Správce daně opatřil dostatečné podklady pro řádné zjištění skutkového stavu. Soud nepochybnil, že žalobkyně předložila jí uváděné doklady, nelze však vytýkat žalovanému, že je vyhodnotil jinak, než ona přepokládala.

[10] Podle městského soudu daňové orgány podrobně zdůvodnily i pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem Cittalis. Žalobkyně sice činí sporným jejich jednotlivé závěry, avšak pomíjí, že je nutné důkazy hodnotit ve vzájemných souvislostech. Pochybnosti správce daně žalobkyně neodstranila ani tím, *„když na výzvu jakým způsobem budou zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti pouze zcela obecně a vágně uvedla, že se jedná o investici do oblasti přepokládaného rozvojového záměru společnosti, která by měla zajistit výnosy v následujících zdaňovacích obdobích.“* Ke skutečnosti, že Ing. J. nebyl v době podpisu smlouvy osobou oprávněnou jednat za společnost Cittalis, městský soud poznamenal, že žalobkyně nenavrhlala žádné důkazy k prokázání toho, že Ing. J. pro společnost pracoval ještě před jeho zápisem jako jednatele do obchodního rejstříku. Zdůraznil také, že správce daně zpochybnil oprávnění Ing. J. k zastupování společnosti Cittalis již v platebním výměru. K tomu dále přistupuje i fakt, že podle smlouvy se zhotovitel zavazuje po skončení průzkumu trhu předložit objednateli písemnou zprávu - tzv. report v tištěné podobě formou brožur, avšak žalobkyně neprokázala, že by reportem disponovala. Ze smlouvy sice vyplývá, že strany se dohodly, že report musí mít sjednané náležitosti a jak budou postupovat v případě, že je obsahovat nebude, avšak smlouva žádné ujednání o jeho konkrétních náležitostech nemá. Ze správního spisu je podle městského soudu patrné a mezi účastníky nesporné, že žalobkyně poskytla správci daně možnost nahlížet do 17 svazků o 1900 stranách textů, grafů, porovnání i popisů k odbornému posouzení. Žalobkyně však nikdy netvrdila, že by předmětný report byl jejich součástí. V průběhu řízení přitom report nepředložila a ani neuvedla, co jeho předložení bránilo. Bylo však na ní, aby svůj nárok na odpočet daně prokázala, a to právě předložením brožur.

[11] Závěrem městský soud připustil, že v žádném právním předpisu nejsou stanoveny náležitosti předávacích protokolů. Vzhledem k tomu, že protokoly slouží k potvrzení, že předání sjednaného díla bylo opravdu uskutečněno, je však nutné, aby tento závěr z protokolů vyplynul. Z předávacího protokolu ke smlouvě o dílo od společnosti Cittalis však takový závěr nevyplývá, neboť odkazem na smlouvu o dílo nebylo dílo dostatečně identifikováno. Ani ve smlouvě totiž není jednoznačně identifikováno, co je jejím předmětem a jaké konkrétní náležitosti má mít report, který se zhotovitel zavázal předložit objednateli po skončení průzkumu. K nejasnostem ohledně předání plnění pak přistupuje i zjištění ohledně převzetí zdanitelného plnění žalobkyní, neboť z předávacích protokolů vyplývá, že se předání účastnili jednatele obou společností, avšak sama žalobkyně uvádí, že u předání díla byly zcela jiné fyzické osoby, které na předávacím

protokolu uvedeny nejsou. Žalovaný přitom nevytýká žalobkyni, že neznala totožnost těchto osob, „*ale že předávací protokol nevypovídá o skutečné situaci, která při předání díla nastala, což kromě ostatních zjištěných skutečností také přispívá ke vzniku pochybností ohledně předání sjednaného díla.*“

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž nejprve namítá, že závěr městského soudu, podle kterého rozhodnutí správce daně stojí i na tvrzení, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění, nemá oporu ve spise. Je sice pravdou, že se v přípise „*Sbrnutí výsledků postupu k odstranění pochybností – odůvodnění*“ uvádí, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, toto tvrzení však představovalo „*pouze jednu z okolností, ze kterých bylo zřejmé, že daňový subjekt nepřijal dostatečná opatření k tomu, aby se neúčastnil daňového podvodu*“. Žalovaný pak v rozhodnutí o odvolání uvedl, že námitka nedostatku důvodů pro závěr o participaci stěžovatelky na podvodu je částečně důvodná, nicméně pokračoval tvrzením, „*že odvolatel primárně neunesl své důkazní břemeno ve věci prokázání jím tvrzených skutečností*“, pročež námitku vyhodnotil jako irelevantní. Závěr žalovaného o neprokázání přijetí zdanitelných plnění tedy představuje změnu právního názoru, při které mělo být postupováno podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[13] Stěžovatelka dále nesouhlasí s posouzením zákonnosti výzvy k odstranění pochybností. Podle jejího názoru výzva nemůže dostát požadavkům daným v § 89 odst. 2 daňového řádu pro svoji obecnost a nekonkrétnost. Ostatně i žalovaný uvedl, že důvody zakládající pochybnosti byly ve výzvě formulovány z širšího hlediska. V souvislosti s tím soud nesprávně interpretoval rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, v němž je konstatováno, že podezření, které jediné je schopno založit právo správce daně zahájit řízení podle § 89 daňového řádu, musí být „*založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody*“. Žádné takové poznatky či analýzy však výzva neobsahovala. Po stěžovatelce bylo primárně požadováno, aby odůvodnila nárůst přijatých zdanitelných plnění, tedy aby uvedla, proč je údaj na řádce č. 5 daňového přiznání vyšší než údaj na řádce č. 5 přiznání předchozího. Tento bod výzvy však nesděljuje žádnou konkrétní pochybnost. Dále správce daně požadoval prokázání toho, že deklarovaný nárok na odpočet splňuje podmínky stanovené v § 72 a 73 zákona o DPH; ani zde však nevyslovil žádnou pochybnost stran daňového přiznání. Skutečnosti uvedené v § 72 a 73 zákona o DPH musí daňový subjekt prokázat u každého zdanitelného plnění, stejně jako přijetí plnění a jejich použití pro ekonomickou činnost. Tvrzení soudu, že ve výzvě bylo uvedeno, jakým způsobem má stěžovatelka pochybnosti odstranit, je sice pravdivé, avšak nejednalo se o konkretizované důkazní prostředky. Pro úplnost stěžovatelka poukázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, sp. zn. 1 Afs 106/2012 (pozn. soudu - stěžovatelka měla patrně na mysli rozsudek č. j. 1 Afs 105/2012 - 37), podle něž z toho, že se daňový subjekt choval tak, jako by byla výzva k odstranění pochybností učiněna v souladu se zákonem, nelze dovozovat, že došlo ke zhojení vady řízení spočívající v jeho zahájení v rozporu se zákonem.

[14] Městský soud se dále dle stěžovatelky nelyžoval s námitkou, že k oběma plněním doložila tzv. auditní stopu, čímž prokázala jejich uskutečnění, ani s námitkou, že žalovaný postavil svoji argumentaci na zcela jiných důvodech, než správce daně (že Ing. J. nebyl oprávněn jednat za společnost Cittalis, předávací protokoly neměly správcem daně požadované náležitosti, a nebyly předloženy reporty), avšak v průběhu postupu k odstranění pochybností nebyly tyto skutečnosti správcem daně rozporovány, proto ani stěžovatelka nepřikročila k jejich prokazování.

pokračování

[15] K tvrzení městského soudu, že na výzvu stran použití zdanitelných plnění v budoucnu odpověděla zcela obecně a vágně, stěžovatelka zdůraznila, že soud zcela ignoruje str. 3 a 4 jejího odvolání, kde se podrobně vyjádřila ke své podnikatelské strategii i k předpokládanému využití předmětných plnění. Co se týče jednání Ing. J. za společnost Cittalis před jeho zápisem do obchodního rejstříku jako jednatele, stěžovatelka je toho názoru, že to nebyla ona, koho tížilo důkazní břemeno. Byl to totiž žalovaný, kdo tvrdil, že Ing. J. před zápisem do obchodního rejstříku za danou společnost jednat nemohl, avšak ve spise není založen žádný důkazní prostředek, který by tomuto tvrzení nasvědčoval. Městský soud však k této žalobní námitce nepřihlédl, a dokonce uvedl, že důkazní břemeno spočívalo na stěžovatelce.

[16] Stěžovatelka taktéž nesouhlasí s tvrzením městského soudu, podle kterého z předávacích protokolů nevyplývá, že došlo ke skutečnému předání díla, a není z nich zřejmý rozsah plnění. Ze smlouvy uzavřené se společností Cittalis je totiž zřejmé, že jejím předmětem byl závazek zhotovitele provádět pro objednatele dílo „*spočívající v provádění průzkumu trhu, a to v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů FOREX ROBOT, s tím, že průzkum trhu zahrnuje následující činnosti zhotovitele: využití FX ROBOT pro forexní trhy – konkurencé*“. V protokolu je pak identifikace smlouvy (názevem a datem podpisu), název díla (Forex Robot), předmět díla (analýza trhu obchodních systémů) a prohlášení, že dílo bylo předáno. Z předmětné smlouvy dále vyplývá, že se zhotovitel zavazuje po skončení průzkumu trhu předložit objednateli písemnou zprávu - report ve formě brožur, a tedy že „*[v]ýstupem díla, který byl předán předávacím protokolem, byly reporty ve formě písemných brožur, které daňový subjekt v daňovém řízení předložil správci daně, a se kterými se tento odmítl seznámit*“. Ze smlouvy o dílo se společností Calvera pak vyplývá, že jejím předmětem je realizace sběru dat v projektu „*Prieskum trhu v oblasti vývoja automatizovaných obchodných systémov AOS*“ a dodání výsledků průzkumu ve formě písemné závěrečné zprávy podle specifikace uvedené v bodě 2.2. Na tuto zcela konkrétní specifikaci navázal Preberací protokol, ve kterém je uveden odkaz na předmětnou smlouvu a prohlášení, že dílo bylo vykonáno řádně a včas. I v tomto případě tedy byla výstupem díla tištěná zpráva ve formě brožur, která byla správci daně překládána, avšak on ji ignoroval. Stěžovatelka zdůraznila, že předávací protokoly byly zcela obvyklé a konkrétní; jejich náležitosti nejsou v žádném právním předpisu stanoveny, a jsou tak dány dohodou stran a obchodními zvyklostmi. Cílem protokolů přitom bylo potvrzení, že sjednané dílo bylo uskutečněno, „*tj. že objednatel dané dílo obdržel a neměl při jeho předání žádné prvotní námitky na jeho eventuální na první pohled zřetelné nedostatky*“, což z nich bezpochyby vyplývá.

[17] Stěžovatelka rozporuje i hodnocení městského soudu, podle něhož neprokázala, že by disponovala shora uvedeným reportem. Z rozhodnutí správce daně je zřejmé, že ten svůj závěr na nedoložení reportů nepostavil. O tom, že stěžovatelka tímto reportem nedisponovala, hovoří až rozhodnutí žalovaného, kde je na jedné straně konstatováno, že správci daně byly předloženy závěry z provedených průzkumů, se kterými se odmítl seznámit, avšak současně je zde uvedeno, že tyto závěry stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila. Ač na tento rozpor poukázala v žalobě, městský soud jej nerefletoval, když dokonce uvedl, že „*bylo proto na žalobci, aby svůj nárok na odpočet daně prokázal, a to předložením těchto brožur*“. Stěžovatelka však nebyla v rámci daňového řízení konfrontována s tím, zda předložené reporty (písemné zprávy) představují brožury dle čl. 1.3. Smlouvy o dílo s Cittalis, proto nemohla poskytnout k této věci nějaké vyjádření, neboť nemohla předvídat, že se tato otázka stane v rámci odvolacího řízení nosnou. Pakliže by žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, stěžovatelka by tyto skutečnosti objasnila. Nad rámec uvedeného stěžovatelka zdůraznila, že z čl. 1.3. smlouvy se společností Cittalis vyplývá, že „*zhotovitel se zavazuje po skončení Průzkumu trhu předložit objednateli písemnou zprávu (dále jen „report“). Report bude předán zhotovitelem v ... písemné podobě formou brožur*“, tedy že report má podobu písemných brožur (které byly stěžovatelkou předloženy). Městský soud

tak tvrdí skutečnosti, které jsou v přímém rozporu s daňovým spisem, neboť z listiny, která je jeho součástí, jednoznačně vyplývá, že není sporu o tom, že report byl předán ve formě brožur.

[18] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, *in eventum* aby spolu s napadeným rozsudkem zrušil i rozhodnutí žalovaného, a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

[19] Žalovaný se ztotožnil s řádně odůvodněným právním názorem městského soudu, podle něhož na projednávané věci § 115 odst. 2 daňového řádu nedopadá, neboť v odvolacím řízení nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Správce daně uvedl, že stěžovatelka věděla či mohla vědět, že se účastní podvodného jednání, zcela nad rámec závěru o neprokázání souladu faktického a deklarovaného stavu. Právní názor žalovaného tedy pro stěžovatelku nepředstavoval novou skutečnost, pouze bylo vyhověno jedné z jejích odvolacích námitek, s čímž však neměl žalovaný povinnost stěžovatelku seznámit, neboť tato změna byla jednak v její prospěch a nadto výrok rozhodnutí nijak neovlivnila.

[20] Podle názoru žalovaného postup k odstranění pochybností proběhl v souladu s právními předpisy. Souhlasí se stěžovatelkou v tom, že pochybnosti správce daně musí být ve výzvě k jejich odstranění vyjádřeny konkrétně. Správce daně přitom ve výzvě ze dne 14. 1. 2013 uvedl své pochybnosti o nároku stěžovatelky na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona DPH, zejména o použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti a o tom, zda byla deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijata. Současně vymezil i důvod svých pochybností, kdy za tento označil narůst přijatých zdanitelných plnění oproti hodnotám vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích. V této souvislosti žalovaný poukázal na to, že míra konkrétnosti pochybností přitom odpovídá podkladům, které má správce daně k dispozici (k tomu odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 3. 2014, sp. zn. 7 Afs 123/2013). Určitost vyjádřených pochybností pak vyplývá i z toho, že stěžovatelce bylo umožněno na výzvu konkrétně a určitě reagovat, což také učinila. Správce daně dále není povinen a ani oprávněn stěžovatelce taxativně vymezit důkazní prostředky, kterými může unést své důkazní břemeno. Stěžovatelka také zcela pomíjí existenci další výzvy správce daně ze dne 31. 1. 2013, kde byly důvodné a konkrétní pochyby správce daně řádně vyjádřeny. Konkretizace dříve sdělených pochybností vydáním další výzvy je přitom postupem aprobovaným judikaturou.

[21] Městský soud taktéž řádně popsal svůj právní názor a jeho odůvodnění poskytuje výroku napadeného rozsudku adekvátní oporu. Za nepravdivé označil žalovaný i tvrzení stěžovatelky, že se městský soud nevyjádřil k námitce předložení tzv. auditní stopy. Soud k námitkám (včetně této) souhrnně uvedl, že stěžovatelka zpochybňuje pouze jednotlivé závěry, přičemž pomíjí, že je třeba důkazy hodnotit ve vzájemných souvislostech. Ze správních rozhodnutí je patrné, že závěr o neprokázání přijetí deklarovaných plnění je řádně odůvodněn. Pod toto souhrnné vypořádání lze pak podřadit i tvrzení stěžovatelky, podle něhož žalovaný postavil svou argumentaci na jiných důvodech, než správce daně. Tvrzení stěžovatelky, podle něhož nebyly všechny uvedené skutečnosti správcem daně zohledněny, taktéž není pravdivé a nemá oporu ve spise.

[22] Argumentaci stěžovatelky obsaženou v jejím odvolání nelze podle žalovaného považovat za reakci na výzvu správce daně. Námitka týkající se jednání Ing. J. za společnosti Cittalis byla soudem vypořádána a žalovaný se s jeho hodnocením ztotožňuje. Nadto městský soud neuváděl, že by stěžovatelku v této souvislosti tížilo důkazní břemeno, otázka důkazního břemena se vztahuje k samotnému nároku na odpočet DPH a žalovaný se jí důkladně zabýval. Otázka oprávnění Ing. J. představuje jednu z pochybností správce daně, která nebyla stěžovatelkou

pokračování

vyvrácena. Zápis jednatele do obchodního rejstříku je sice deklaratorní, nicméně v rejstříku je uveden i den vzniku funkce, která měla Ing. J. vzniknout až po podpisu předmětné smlouvy. Pokud stěžovatelka tvrdí, že Ing. J. byl oprávněn za uvedenou společnost jednat jinak, než z titulu funkce jednatele, je povinna toto své tvrzení prokázat. Žalovaný se ztotožnil též s hodnocením náležitostí předávacích protokolů městským soudem a dodal, že bezobsažnými dokumenty nemohla stěžovatelka unést své důkazní břemeno. Ztotožnil se i s argumentací soudu týkající se reportu ve formě brožur, přičemž dodal, že toto hodnocení není v rozporu se spisem a ani odstavce 27 a 45 rozhodnutí žalovaného neobsahují rozpory, neboť tam není uvedeno, že by stěžovatel správci daně předložil reporty ve formě brožur. Není také pravdou, že by se reporty staly v odvolacím řízení nosným důkazním prostředkem.

[23] S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou a nepřiznal stěžovatelce náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] Mezi účastníky je především sporné, zda závěr žalovaného, že stěžovatelka neprokázala přijetí předmětných zdanitelných plnění, představuje změnu právního názoru, v důsledku které by mělo být v odvolacím řízení postupováno podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[26] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]rovádí-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.“

[27] Jak bylo již popsáno shora, správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností prověřoval stěžovatelkou deklarovaná přijatá zdanitelná plnění od společností Cittalis a Calvera. Jednalo se o dvě faktury přijaté (jedna od každé z uvedených společností) ve zdaňovacím období listopad 2012, jež zapříčinily výrazné zvýšení nároku na odpočet DPH ve srovnání s předchozími zdaňovacími obdobími. V platebním výměru správce daně uvedl, že tyto faktury samy o sobě by bylo možné považovat za důkaz o přijetí předmětných plnění, nicméně je třeba hodnotit je v souvislosti s dalšími důkazními prostředky a zjištěními. U obou faktur poté správce daně vyjmenoval získané důkazní prostředky a podrobně popsal zjištěné nesrovnalosti a skutečnosti z nich plynoucí. Následně uzavřel, že po vyhodnocení všech důkazních prostředků „dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění, tak jak je uvedeno na dokladech“, protože tyto faktury vyřadil z nároku na odpočet DPH v prověřovaném zdaňovacím období.

[28] Je pravdou, že v platebním výměru následuje poměrně zmatená pasáž, kde správce daně bez předchozí návaznosti hovoří o tom, že mu daňový subjekt nesdělil, jaké konkrétní kroky učinil, aby zjistil, zda jsou jeho obchodní partneři solidní a z jakého důvodu si vybral zrovna tyto neznámé nově vzniknuvší společnosti. V části vztahující se ke společnosti Calvera však správce daně na tuto pasáž nenavázal žádným závěrem, který by z ní měl vyplývat. V části týkající se společnosti Cittalis pak sice konstatoval, že daňový subjekt měl přijmout veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k ověření toho, že prováděná plnění nepovedou

k jeho účasti na daňovém podvodu. Nicméně následně opětovně uzavřel, že dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na předmětných dokladech, a nad rámec tohoto závěru pouze dodal, že *„veškeré popsané skutečnosti svědčí o tom, že daňový subjekt nepřijal dostatečná opatření, nechoval se obezřetně a odpovědně, z čehož lze dovodit, že věděl a mohl vědět, že se účastní podvodného jednání.“*

[29] Ze skutečností uvedených v platebním výměru je podle názoru Nejvyššího správního soudu zřejmé, že správce daně neuznání nároku na odpočet DPH podložil výlučně závěrem o neprokázání přijetí zdanitelných plnění tak, jak je uvedeno na předmětných fakturách. Tento závěr je v platebním výměru konstatován srozumitelně a opakovaně. Obsahem platebního výměru je dále bezvýhradně hodnocení důkazů v souvislosti s posouzením toho, zda došlo k uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno - tj. zda daňový subjekt přijetí zdanitelných plnění prokázal. Pasáž hovořící o potenciální participaci stěžovatelky na daňovém podvodu je pak v platebním výměru zařazena naprosto nelogicky a není podložena žádnou úvahou. Z uspořádání textu v platebním výměru, volby slov i z kontextu je přitom patrné, že se jedná spíše o okrajovou informaci jdoucí nad rámec shora uvedeného závěru správce daně. Nepochybně tak tuto pasáž nelze vnímat způsobem předestřeným stěžovatelkou, tedy že by se jednalo o zásadní tvrzení pro odmítnutí jejího nároku na daňový odpočet a neprokázání přijetí zdanitelného plnění by bylo pouze jedním z hledisek svědčících pro toto tvrzení.

[30] Žalovaný pak ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Konkrétně ve vztahu k dodavateli Cittalis vyslovil, že *„odvolatel neunesl své důkazní břemeno ve věci prokázání skutečnosti, že jím deklarované zdanitelné plnění bylo přijato právě od dodavatele Cittalis, a to v požadovaném rozsahu a formě“*. Ohledně plnění od dodavatele Calvera uzavřel, že *„odvolatel ani v tomto případě své důkazní břemeno neunesl, neboť nepředložil relevantní důkazní prostředky, kterými by prokázal svá tvrzení týkající se přijatého zdanitelného plnění“*. Současně u obou dodavatelů konstatoval, že vzhledem k vyslovenému závěru o neprokázání přijetí zdanitelných plnění se již nebude zabývat tím, zda se mohlo jednat o obchodní případ zasažený podvodem a zda existují natolik vážné objektivní okolnosti, které by prokazovaly vědomou účast stěžovatelky na tomto jednání. V odstavci 70 svého rozhodnutí přitom žalovaný výslovně uznal, že v platebním výměru chybí správní úvaha ohledně podvodného jednání, nicméně shledal, že tato skutečnost nemá vliv na výrok rozhodnutí správce daně, neboť z jeho závěrů vyplývá, že stěžovatelka primárně neunesla důkazní břemeno ve věci prokázání jí tvrzených skutečností.

[31] Nejvyšší správní soud proto nemůže přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že závěr žalovaného o neprokázání přijetí zdanitelných plnění představuje změnu právního názoru, v důsledku níž mělo být v odvolacím řízení postupováno podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Závěr městského soudu, že toto ustanovení na projednávanou věc nedopadá, je tudíž správný, a kasační námitka stěžovatelky, podle které městský soud danou právní otázkou hodnotil nesprávně, je nedůvodná.

[32] Dále byla mezi účastníky sporná otázka, zda výzva k odstranění pochybností ze dne 14. 1. 2013, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, splňovala obsahové náležitosti vymezené v tomto ustanovení.

[33] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[m]á-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 odstavce 2 téhož ustanovení *„[v]e výzvě správce daně uvede*

pokračování

své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se ke 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.“

[34] Zákonné požadavky pro zahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu jsou v podstatných rysech shodné s požadavky pro zahájení vytykácího řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 2010. Byť nová právní úprava obsažená v daňovém řádu změnila možnosti vyústění daných kontrolních postupů (a v důsledku toho i možnost užití typově odlišných procesních prostředků obrany), nezměnila podstatu a cíle předmětného institutu (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS).

[35] Daňový řád sice nově výslovně stanovil požadavek na „konkrétnost“ pochybností správce daně, z důvodu nutnosti zdokonalení předchozí právní úpravy, která požadavek na dostatečnou konkretizaci výzev postrádala, avšak tento požadavek již před účinností daňového řádu vymezila soudní judikatura. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, publikovaném pod č. 1729/2008 Sb. NSS, - jak to správně učinil i městský soud v projednávané věci - byť se závěry rozšířeného senátu vyslovené v tomto rozhodnutí původně vztahovaly k vytykácímu řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58).

[36] Rozšířený senát v citovaném usnesení zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti. Existence pochybností přitom 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. 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. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt k vysvětlení údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání. Taková výzva postrádá uvedení konkrétních skutkových důvodů, na nichž jsou pochybnosti založeny.

[37] Jakkoliv se požadavky na vyjádření pochybností podložených konkrétními skutkovými okolnostmi již v úvodní výzvě mohou jevit jako obtížně splnitelné, legislativní vývoj směřuje spíše k jejich zpřísnění a vyšší ochraně daňových subjektů. Již v citovaném usnesení č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, rozšířený senát poukázal na novelu § 43 zákona o správě daní a poplatků provedenou zákonem č. 270/2007 Sb., účinným od 1. 11. 2007, která do předmětného ustanovení doplnila požadavek, aby správce daně sdělil své pochybnosti „*způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků*“. Podle rozšířeného senátu bylo účelem novely postavit na jisto, že správce daně vskutku konkrétním a určitým způsobem sdělí daňovému subjektu, jaké pochybnosti má o jeho tvrzeních. Nová právní úprava postupu k odstranění pochybností v daňovém řádu pak tento vývoj potvrdila výslovným zakotvením

požadavku na „konkrétnost“ pochybností správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 - 58).

[38] Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na citované usnesení rozšířeného senátu dále upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na tuto výzvu. V rozsudku ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 – 35, přitom Nejvyšší správní soud konstatoval, že požadavkům rozšířeného senátu bude vyhovovat také výzva založená na zjištění, že výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v rozhodném období značně přesáhla hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích. V důsledku dané skutečnosti totiž správci daně vznikne pochybnost, co způsobilo nárůst ekonomické činnosti daňového subjektu, zda tato činnost byla předmětem DPH a zda u souvisejících plnění bylo možné uplatnit nárok na odpočet. Tento závěr Nejvyšší správní soud potvrdil například i v rozsudku ze dne 7. 3. 2014, vydaném pod č. j. 7 Afs 123/2013 - 56, kde konstatoval, že takové výzvy vyhoví dikci zákona i judikatury proto, „že mají dostatečnou skutkovou oporu, a to právě v údajích uváděných samotnou stěžovatelkou“. Současně uvedl, že je „z logiky věci vyloučeno, aby tyto prvotní výzvy mohly obsahovat další sofistikované výhrady, jak nyní dovozuje stěžovatelka. Správce daně po podání daňového přiznání na tu kterou daň zpravidla disponuje pouze a jen údaji, které jsou mu poskytnuty právě daňovým subjektem v jeho přiznání. Jen výjimečně mohou mít pochybnosti správce daně jiný původ (v předcházejícím místním šetření, kontrole, apod).“

[39] Ve výše zmiňovaném rozsudku č. j. 5 Afs 57/2012 – 35, zdejší soud taktéž konstatoval, že i v případě, kdy by dospěl k závěru, že prvotní výzva obsahovala vady (nedostatečné vyjádření pochybností správce daně a neurčitost požadavků vznesených na daňový subjekt), nelze pustit ze zřetele ani další průběh řízení. V konkrétní věci je třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá dostatečně informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. „Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud 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.“ Nejvyšší správní soud zde taktéž odkázal na svůj rozsudek ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, v němž konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát aktu jeho obsah správně vyloží. Na možnost zhojení vadné výzvy v průběhu řízení zdejší soud poukázal i v rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 – 117.

[40] V posuzované věci žalovaný vydal dne 14. 1. 2013 výzvu následujícího znění:

„Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 18. 12. 2012 za listopad 2012, vznikly pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání.

Odůvodněte nárůst přijatých zdanitelných plnění oproti hodnotám vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích. Prokažte, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a že tato deklarovaná zdanitelná plnění byla skutečně přijata. Uveďte a doložte, jakým způsobem a kdy byla či budou předmětná zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti.

Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen 'daňový řád'), Vás vyzývá, k odstranění pochybností uvedených v této výzvě.

Proto předložte evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.“

pokračování

[41] Pokud jde o požadavek na konkrétnost stanovený v § 89 daňového řádu a upřesněný judikaturou, předmětná výzva se podle názoru Nejvyššího správního soudu nachází na samé hranici jeho naplnění. Přesto dospěl k závěru, že výzva daným požadavkům dostojí, jelikož její nedostatky nejsou natolik závažné, aby způsobily její nezákonnost. Důvodem tohoto závěru je výslovný požadavek správce daně na odůvodnění nárůstu přijatých zdanitelných plnění oproti hodnotám vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích. Z něj je totiž seznatelné, že příčinou vydání výzvy bylo zjištění, že výše přijatých zdanitelných plnění v rozhodném období značně přesáhla hodnoty vykazované v předchozích obdobích, což lze v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu považovat za dostačující.

[42] I kdyby však Nejvyšší správní soud dospěl k opačnému závěru, je třeba poukázat jednak na skutečnost, že stěžovatelka na obsah výzvy adekvátně reagovala a na ústním jednání dne 30. 1. 2013 zodpověděla otázky správce daně a předložila požadované doklady, čímž by byla vada předmětné výzvy ve smyslu výše citované judikatury zhojena. Dále je pak nutno poznamenat, že dne 31. 1. 2013 vydal správce daně pod č. j. 385189/13-2009-05405-107680 další výzvu, která již jasně identifikovala daňová tvrzení, o nichž měl správce daně pochybnosti (předmětné faktury přijaté od společností Cittalis a Calvera), i povahu těchto pochybností (viz požadavky správce daně na zodpovězení konkrétních otázek a doložení konkrétních skutečností týkajících se daných tvrzení). K tomu Nejvyšší správní soud pro úplnost podotýká, že ve smyslu § 89 daňového řádu musí výzva k odstranění pochybností identifikovat konkrétní pochybnost tím způsobem, aby daňový subjekt mj. pravdivost údajů prokázal a předložil potřebné důkazní prostředky. Správce daně tak ve smyslu uvedeného ustanovení nemá povinnost uvádět, proč mu pochybnost vznikla, § 89 odst. 2 pouze klade důraz na to, aby daňový subjekt z výzvy mohl bez obtíží zjistit, co se po něm žádá a v jakém směru má tedy napnout svoji procesní aktivitu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 119/2016 - 23).

[43] Nejvyšší správní soud vzal při posuzování předmětné výzvy v potaz i rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 - 37, na nějž odkazovala stěžovatelka. V něm zdejší soud uvedl, že „[z] tobo, že stěžovatelka se výzvě správce daně podrobila a předložila mu požadované účetní záznamy, tedy chovala se tak, jako by byla výzva k odstranění pochybností učiněna v souladu se zákonem, nelze dovozovat, že došlo ke zhojení vady řízení spočívající v jejím zahájení v rozporu se zákonem.“ Je však třeba konstatovat, že skutkový stav v citované věci se od nyní projednávaného případu liší. Jednak v uvedené věci správce daně daňovému subjektu toliko sdělil, že důvodem pro vydání výzvy je příliš vysoká hodnota přijatých plnění udávaná na řádku č. 310 daňového přiznání. Na rozdíl od projednávané věci, kdy byla výše uplatňovaného daňového odpočtu zpochybňována s ohledem na výši odpočtů v předchozích zdaňovacích obdobích, tedy šlo v citované věci o prosté sdělení správce daně, že deklarovaný daňový odpočet je „příliš vysoký“. Značně odchylnou je také skutečnost, že i další výzvu správce daně vydanou v citované věci bylo nutno označit za vadnou, poněvadž do jejího textu nebyly včleněny žádné další poznatky, které mohly založit pochybnosti o správnosti výše deklarovaných přijatých plnění. Odkaz stěžovatelky na citovaný rozsudek proto není přílehlavý.

[44] Tuto námitku tedy Nejvyšší správní soud rovněž neshledal důvodnou.

[45] Přisvědčit nelze ani tvrzení stěžovatelky, podle kterého se městský soud nevyjádřil k její žalobní námitce, že předložila tzv. auditní stopu. Městský soud se k této námitce vyjádřil na straně 12 napadeného rozsudku. Nejprve zde obecně konstatoval, že správce daně opatřil v průběhu daňového řízení dostatečné podklady pro to, aby mohl řádně zjistit skutkový stav (pročež byla shledána nedůvodnou námitka nesprávného posouzení skutkových okolností). Následně uvedl, že nepochybně, že stěžovatelka jí tvrzené doklady předložila, nicméně nelze vytýkat

žalovanému, že tyto podklady vyhodnotil jinak, než ona přepokládala, dospěl-li k závěru, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění.

[46] Stejně tak Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodnou námitku, že se městský soud nevypořádal s tvrzením stěžovatelky, podle kterého žalovaný postavil svoji argumentaci na zcela jiných důvodech, než správce daně (že Ing. J. nebyl oprávněn jednat za společnost Cittalis, že díla nebyla řádně předána, poněvadž předávací protokoly neměly požadované náležitosti, a že nebyly předloženy reporty), avšak v průběhu postupu k odstranění pochybností nebyly tyto skutečnosti správcem daně rozporovány, proto ani stěžovatelka nepřikročila k jejich prokazování.

[47] K první uvedené skutečnosti městský soud na straně výslovně uvedl, že „*není pravdou, že se tato otázka stala spornou až v (žalobou) napadeném rozhodnutí a že na ni žalobce neměl možnost v rámci daňového řízení nijak reagovat, neboť správce daně zpochybnil oprávnění P. J. k zastupování společnosti Cittalis již v platebním výměru.*“ K předložení reportů městský soud konstatoval, že „*[ž]alovaný ani správce daně nezpochybňují existenci materiálu ve výše uvedeném rozsahu, ani to, že do nich mohl správce daně nahlížet, ale tvrdí, že jim nebyl předložen report, jebož vyhotovení bylo dle smlouvy podmínkou pro vznik nároku na zaplacení sjednané úplaty*“ (ke správnosti této argumentace viz dále).

[48] K tvrzení, že správce daně nerozporoval náležitosti protokolů, se městský soud výslovně nevyjádřil, nicméně k dané skupině námitek shrnul, že stěžovatelka zpochybňuje pouze jednotlivé závěry, avšak pomíjí, že je třeba důkazy hodnotit ve vzájemných souvislostech, a dále, že z obou správních rozhodnutí je patrné, že daňové orgány své závěry řádně odůvodnily. K tomu je vhodné připomenout, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nelze povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí chápat tak, že musí být podrobně reagováno na každý argument; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami (srov. např. rozsudky ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, či ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, publ. pod č. 2070/2010 Sb. NSS). Tomuto požadavku napadený rozsudek dostal. Dané tvrzení stěžovatelky přitom nelze považovat za zásadní už jen z toho důvodu, že zjevně není pravdivé. Náležitosti předávacích protokolů totiž správce daně rozporoval výslovně na stranách 4 a 7 platebního výměru.

[49] Pokud jde o námitku týkající se tvrzení městského soudu o vágní odpovědi stěžovatelky na výzvu stran použití zdanitelných plnění v budoucnu, k té pouze ve stručnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že vyjádření stěžovatelky obsažené v odvolání proti platebnímu výměru nelze považovat za reakci na výzvu správce daně. Nejvyšší správní soud pak neshledává žádné pochybení či nezákonnost ani v konstatování městského soudu, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti správce daně, když na otázku jakým způsobem budou zdanitelná plnění použita k ekonomické činnosti obsaženou ve výzvě zcela obecně a vágně uvedla, že se jedná o investici do oblasti přepokládaného rozvojového záměru společnosti, která by měla zajistit výnosy v následujících zdaňovacích obdobích. Jedná se o tvrzení pravdivé, plynoucí ze správního spisu.

[50] Co se týče jednání Ing. Petera J., který jako jednatel společnosti Cittalis podepsal dne 1. 9. 2012 Smlouvu o poskytování průzkumu trhu, Nejvyšší správní soud má z výpisu z obchodního rejstříku za prokázané, že k tomuto datu Ing. J. jednatelem uvedené společnosti nebyl. Přes snahu správce daně dále nebylo zjištěno, že by Ing. J. před vznikem své funkce jako jednatele dne 18. 9. 2012, byl oprávněn za danou společnost jednat z jiného titulu. Stěžovatelka má přitom povinnost sama prokazovat svá tvrzení v rámci daňového řízení, proto bylo možné po ní spravedlivě požadovat, aby si ověřila oprávnění Ing. J. jednat jménem společnosti Cittalis takovým způsobem, že bude následně schopna toto oprávnění prokázat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4 Afs 178/2015 - 47). Nenavrhl však žádný důkaz, ze kterého by

pokračování

vyplývalo, že Ing. J. byl k datu 1. 9. 2012 oprávněn jménem společnosti Cittalis jednat. Lze tedy uzavřít, že oprávnění Ing. J. jednat jménem uvedené společnosti nebylo stěžovatelkou prokázáno, a proto v tomto bodě neunesla své důkazní břemeno. Ani tato námitka tudíž není důvodná.

[51] Pokud se jedná o náležitosti předávacích protokolů, Nejvyšší správní soud se předně ztotožňuje s úsudkem městského soudu, že ty sice nejsou stanoveny v žádném právním předpisu, nicméně „*vzhledem k tomu, že protokoly slouží k potvrzení, že předání sjednaného díla bylo opravdu uskutečněno, je nutné, aby tento závěr z předávacích protokolů skutečně vyplynul.*“ V projednávaném případě se tak nicméně nestalo.

[52] Ve shodě s městským soudem i žalovaným je Nejvyšší správní soud toho názoru, že v předávacím protokolu ke smlouvě o dílo ze dne 21. 11. 2012 uzavřené se společností Cittalis není dostatečně vymezeno předávané plnění. Protokol se omezuje na obecný odkaz na smlouvu o dílo, která je v něm identifikována toliko smluvními stranami a datem uzavření. Datum uzavření je navíc vyplněno v kolonce „Číslo smlouvy/objednávky“, přičemž bližší specifikace smlouvy/objednávky zde ani v jiné části protokolu obsažena není. V kolonce „Název a místo díla“ je pak uvedeno pouze „Forex Robot“ a v kolonce „Předmět díla“ je vepsáno „*analýza trhu obchodních systémů*“. Je tedy patrné, že ze samotného protokolu nelze seznat, co bylo hmotným výstupem díla, který měl být protokolem předán. Ani ve smlouvě, na kterou protokol odkazuje, pak není předávané plnění dostatečně určité specifikováno. Je z ní sice patrné, že dílo má spočívat v provádění průzkumu trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů FOREX ROBOT, jehož hmotným výstupem má být písemná zpráva, tzv. report „*v tlačené podobě formou brožur*“. Takováto specifikace předávaného plnění je však podle názoru Nejvyššího správního soudu sama o sobě nedostačující, neboť je značně obecná a neurčitá. Není patrné, jakého rozsahu mají tištěné brožury být. Stěžovatelka sice v průběhu řízení hovořila o tom, že se jednalo o 7 svazků zhruba po 100 listech A4, nicméně to nic nemění na skutečnosti, že rozsah předávaného plnění není zřejmý z předávacího protokolu. Navíc ve smlouvě absentují i jakékoli náležitosti tohoto reportu, přestože sama smlouva o „*sjednaných náležitostech*“ reportu hovoří. Současně stěžovatelka tyto náležitosti nedoložila ani jiným způsobem. Je tedy nutno dospět k závěru, že z předávacího protokolu není zřejmý rozsah předávaného plnění.

[53] Jak dále správně uvedl městský soud, k nejasnostem ohledně předání plnění pak přistupuje i zjištění ohledně převzetí zdanitelného plnění stěžovatelkou, neboť z předávacího protokolu vyplývá, že se předání díla účastnili jednatele smluvních společností, nicméně sama stěžovatelka potvrdila, že u jeho předání byly zcela jiné fyzické osoby, které na protokolu uvedeny nejsou. Z předávacího protokolu nadto není ani zřejmé místo, kde k předání díla mělo dojít. Protokol tudíž ani nepopisuje skutečnou situaci, která při předání díla nastala.

[54] Co se týče předávacího protokolu ke smlouvě uzavřené dne 9. 1. 2012 se společností Calvera, ten se dokonce omezuje na pouhé konstatování, že zhotovitel předal objednateli dílo ve smyslu uvedené smlouvy. Přestože v samotné smlouvě byl tento hmotný výstup výzkumu popsán o něco málo konkrétněji, než ve smlouvě uzavřené se společností Cittalis [viz bod 5.1 písmena c) a d)], podle kterých se zhotovitel zavazuje vypracovat výsledky průzkumu trhu v tištěné formě a tuto závěrečnou zprávu a všechna zpracovaná data v tištěné formě dodat objednateli], ani zde nebylo v předávacím protokolu jasně specifikováno, co přesně a v jakém množství si smluvní strany předaly. Ve smlouvě totiž opět absentují jakékoli konkrétní náležitosti závěrečné zprávy a v předávacím protokolu pak bližší specifikace tohoto hmotného výstupu (například jeho rozsahu). Nadto zde vyvstává i pochybnost ohledně dne předání díla, neboť v protokolu je obsaženo jak datum 21. 11. 2012, tak i datum 21. 9. 2012. K tomu přistupuje totožný fakt, jako u prvního předmětného protokolu, a to že předání díla se účastnily zcela jiné

fyzické osoby, než je v protokolu uvedeno. Z předmětného protokolu tedy nelze jednoznačně seznat, co přesně jím bylo předáváno, kdy se tak stalo a jaké osoby se předání účastnily.

[55] Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že ani tuto námitku nelze považovat za důvodnou.

[56] Konečně o námitce týkající se tvrzení městského soudu, podle kterého stěžovatelka neprokázala, že disponuje reportem ve formě brožur, jenž měl být výstupem díla uskutečněného společností Cittalis, uvážil Nejvyšší správní soud následovně.

[57] Předně je třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že z rozhodnutí správce daně je zřejmé, že ten svůj závěr na nedoložení reportů nepostavil; o tom, že stěžovatelka tímto reportem nedisponovala, skutečně hovoří až rozhodnutí žalovaného. Správce daně se k předmětným reportům vyjádřil na straně 4 platebního výměru, a to pouze v souvislosti se skutečností, že ve smlouvě ze dne 1. 9. 2012 nejsou sjednány žádné náležitosti tohoto reportu a ani daňový subjekt v průběhu řízení žádnou jejich specifikaci nepředložil. Uzavřel tak, že nebyly specifikovány náležitosti objednaného průzkumu trhu, jak je uvedeno ve smlouvě. Žalovaný však v bodě 45 rozhodnutí o odvolání nad rámec uvedeného poznamenal, že ze spisu nebylo ani zjištěno, že by stěžovatelka předmětným reportem disponovala.

[58] Městský soud tedy pochybil, pokud uvedenou skutečnost nijak nereflektoval, a pouze ve shodě s žalovaným konstatoval, že stěžovatelka neprokázala, že by předmětným reportem disponovala. Nejvyšší správní soud je však toho názoru, že uvedené pochybení nedosahuje takové intenzity, že by na jeho podkladě bylo třeba napadený rozsudek, potažmo rozhodnutí žalovaného, zrušit.

[59] V projednávané věci jsou ve vztahu k plnění fakturovanému společností Cittalis sporné dvě skutečnosti, a to, zda bylo předmětné zdanitelné plnění skutečně realizováno, a pokud ano, zda bylo uskutečněno právě uvedenou společností. Předně je třeba poznamenat, že stěžovatelka sice v průběhu řízení skutečně výslovně neuvédla, že by předmětný report měl být součástí 17 svazků, které předkládala správci daně, nicméně to je dle názoru Nejvyššího správního soudu z kontextu dané věci i z argumentace uplatněné stěžovatelkou zcela zjevné. Ostatně správce daně ani daný fakt nerozporoval, z čehož lze usuzovat, že byl s existencí reportu srozuměn. Správce daně ale pochybil, pokud se s předkládanými svazky listin, které měly být hmotným výstupem provedeného díla, odmítl seznámit. Jeho obsahem by totiž bylo možno případně prokázat první spornou otázku projednávané věci, tj. zda bylo předmětné zdanitelné plnění skutečně realizováno. Na druhou stranu však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že i kdyby tak správce daně učinil, nemohlo by to nic změnit na skutečnosti, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k otázce, zda předmětné zdanitelné plnění realizoval právě deklarovaný dodavatel, a to s přihlédnutím k ostatním skutečnostem zakládajícím pochybnosti správce daně v tomto směru (viz jejich shrnutí zejména v odstavci [4] tohoto rozsudku). Stěžovatelka nadto ve vztahu k předmětnému reportu namítala pouze to, že reportem disponuje, nicméně neuváděla, co by z jeho obsahu mělo plynout, resp. netvrdila, že by jím bylo možno prokázat, že předmětné zdanitelné plnění realizoval právě deklarovaný dodavatel. I pokud by se tedy správce daně s předkládanými listinami řádně seznámil, nemohlo by to nic změnit na jeho závěru o neuznání nadměrného odpočtu z předmětného zdanitelného plnění.

[60] Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že i přes uvedené pochybení závěr městského soudu, podle kterého stěžovatelka neprokázala, že zdanitelné plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel Cittalis, ob stojí.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[61] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek Městského soudu v Praze je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[62] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán náhradu nákladů výslovně neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani ze spisu neshledal, že by mu vznikly náklady překračující běžnou administrativní činnost. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 8. června 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu