



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: ARALAN s.r.o.**, IČO 26383098, sídlem Opletalova 921/6, 110 00 Praha 1, Nové Město, *zastoupeného Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **7. 3. 2016 č. j. 10162/16/5300-21443-708158**,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále též „soud“ nebo „krajský soud“) dne 25. 4. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2016 č. j. 10162/16/5300-21443-708158 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále též „*správní orgán I. stupně*“) ze dne 6. 10. 2015 č. j. 807347/15/2401-50523-402904 (dále též „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Prvoinstančním rozhodnutím (platebním výměrem) byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 ve výši 6.979 Kč.

II. Žaloba

Žalobce v žalobě namítal, že výzva k odstranění pochybností ze dne 3. 12. 2014 č. j. 915548/14/2401-50523-402904 neobsahuje zákonem předepsané náležitosti ve smyslu sdělení konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení. Na takto neurčitou výzvu nebyl žalobce schopen reagovat.

Žalobce dále namítal, že správní orgán bez odkazu na konkrétní ustanovení zákona vynucuje po žalobci povinnost „plynulé kontaktnosti“ a tento nezákonný argument je pak spolu s dalšími použit jako odůvodnění zásahu do majetkových práv žalobce nad rámec zákona. Žalobce uvedl, že z jednání správních orgánů je patrná jejich podjatost, přičemž při svém jednání nerespektují zákon a povinnost chránit oprávněné zájmy žalobce.

Žalobce na výzvu správního orgánu předložil všechny relevantní doklady. Správní orgán se k těmto dokladům nijak nevyjádřil, nekonkretizoval své pochybnosti a jediným argumentem pro doměření daně bylo, že za dané čtvrtletí se neuskutečnilo žádné plnění s daňovou povinností na výstupu, což je však dle žalobce v době recese poměrně častý jev u mnoha dalších společností. Nárok na odpočet daně na vstupu je vázán jednak na následné plnění na výstupu a samozřejmě také na veškeré činnosti související s běžným provozem společnosti a tzv. režijních nákladů, které jsou na vstupu během každého období i když zrovna nedojde k plnění na výstupu.

Pokud žalovaný argumentoval tím, že doklady k prokázání skutečností nutných pro rozhodnutí ve věci mu poskytla osoba, která neměla od žalobce plnou moc, tak jeho rozhodování je zatíženo nezákonností, jelikož důkazní prostředky užívané žalovaným jsou získány v rozporu se zákonem a nemohou být použity pro vyměření daně.

Žalobce dále namítal, že správní orgán nepostupoval správně, když žádnému z žalobcem předložených dokladů nevytkl ani formální ani obsahové chyby, nezpochybnil uskutečněná přijatá plnění a bez dalšího uzavřel, že žalobce nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jelikož nesplnil povinnost stanovenou v ust. § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal existenci jím tvrzených skutečností. Žalovaný tak v rozporu s ust. § 92 odst. 5 daňového řádu, když nedokázal žádný rozpor se zákonem, vyloučil z daňového odpočtu veškerá přijatá plnění. Žádné z přijatých zdanitelných plnění prokázané daňovými doklady u vstupů žalovaný nevyvrátil způsobem zákonem uloženým.

Dle žalobce správní orgán zahájil daňovou kontrolu v rozporu s ust. § 86 – 89 daňového řádu, a to bez vymezení rozsahu a bez možnosti žalobce v rámci kontroly spolupracovat. Z uvedené kontroly není ve spise uvedena žádná projednaná zpráva, taková zpráva totiž neexistuje, a přesto je vyhotoven platební výměr.

Žalobce nesouhlasí s výkladem žalovaného, že pro uplatnění nároku na odpočet musí být kumulativně splněny dvě podmínky: prokázání přijetí zdanitelného plnění (že zboží bylo fakticky dodáno či služby poskytnuty) a současně, že tato plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Žalovaný argumentuje minulým časem, což je v rozporu s dikcí zákona,

nejde totiž vykládat zákon, že přijatá zdanitelná plnění „byla použita“, ale naopak, že plnění se mohou vztahovat jednak k již uskutečněným plněním, ale také se mohou vztahovat k následným plněním tak, jak společnost v ekonomice funguje.

Žalobce namítal, že se žalovaný nevyjádřil k odvolací námitce, že s ní nebyla projednána zpráva z daňové kontroly. V této souvislosti žalobce namítl, že v případě vyměření daně nebylo postupováno v souladu se zákonem, protože v průběhu daňové kontroly žalovaný nesdělil žádné dílčí výsledky prováděné kontroly a v závěru neprojednal zprávu z této kontroly.

Žalobce navrhl, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného a spolu s ním i rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Žalobce rovněž žádal pro případ úspěchu ve věci přiznání náhrady nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vztahu k uplatněným námitkám odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že žalobce za 3. čtvrtletí roku 2014 uplatnil daňový odpočet ve výši 91 271 Kč. Protože daňovým přiznáním byl vykázán pouze odpočet z přijatých zdanitelných plnění, aniž by byla vykázána i plnění uskutečněná, správci daně vyvstaly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání a podle ust. § 89 a násl. daňového řádu vyzval žalobce k jejich odstranění a doložení, že nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a že přijatá zdanitelná plnění byla použita k vlastní ekonomické činnosti. K žalobcem namítané neurčitosti výzvy žalovaný uvedl, že z jejího obsahu je zjevné, o kterých údajích z daňového přiznání má správce daně pochybnosti a z jakého důvodu. Výzva je formulována dostatečně konkrétně, aby na ni mohl žalobce relevantním způsobem reagovat.

V rámci postupu k odstranění pochybností byla předložena evidence pro účely daně z přidané hodnoty, přijaté daňové doklady, výpis z bankovního účtu a územní rozhodnutí o umístění stavby, následně byly předloženy karty dlouhodobého majetku. Externí účetní žalobce sice správci daně předložil formálně správné daňové doklady k přijatým zdanitelným plněním deklarovaným v prověřovaném zdaňovacím období, ale nebylo prokázáno jejich použití k reálnému uskutečňování ekonomické činnosti. Je nepravdivá námitka, že se správce daně k doloženým dokladům nijak nevyjádřil. K tomu žalovaný odkázal na sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 559145/15/2401-60564-402087 ze dne 4. 5. 2015.

Správce daně v rámci prováděného postupu rovněž prověřoval, zda žalobce fakticky nějakou ekonomickou činnost vykonává. Žádné skutečnosti svědčící o uvedeném však zjištěny nebyly. Žalobce namítal, že je na něm „vynucována povinnost plynulé kontaktnosti a tento nezákonný argument je pak spolu s dalšími použit jako odůvodnění zásahu do majetkových práv daňového subjektu nad rámec zákona.“ Žalovaný k tomu konstatoval, že pokud je podle ust. § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty sídlo osoby povinné k dani vymezeno jako adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení, pak lze z povahy věci na takovém místě kontaktnost osoby povinné k dani očekávat.

V daném případě proto učiněná zjištění o nekontaktnosti žalobce prohloubila výzvou specifikované pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně.

Jestliže žalobce namítal, že správce daně v rozporu s ust. § 92 odst. 5 daňového řádu neprokázal žádný rozpor se zákonem a pouze nepodloženou argumentací vyloučil nárok na odpočet daně, pak žalovaný konstatoval, že dle uvedeného ustanovení správce daně žádný rozpor se zákonem neprokazuje. Byť to žalobce výslovně neuvádí, lze dovodit, že se dovolává ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V daném případě žalovaný důkazy předložené v rámci postupu ve smyslu uvedeného nezpochybnil. Důvodem neuznání nároku bylo, že žalobce nedoložil žádné důkazy svědčící o použití plnění v rámci ekonomické činnosti. Daňová kontrola na předmětné zdaňovací období prováděna nebyla, proto všechny námitky, jimiž je zpochybňována zákonitost jejího zahájení, průběhu či ukončení jsou zcela irelevantní.

Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou žalobce ohledně nezákonně získaných důkazů. Důkazy, které poskytl správnímu orgánu žalobcův externí účetní, jsou získány v souladu s ust. § 93 odst. 4 daňového řádu, podle něhož platí, že orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání.

K námitce, že žalovaný v rozporu s dikcí zákona podmiňuje uznání nároku tím, že přijatá zdanitelná plnění, z nichž byl nárokován odpočet, již byla žalobcem použita k ekonomické činnosti, a to přesto, že u developerské činnosti je zřejmé, že může existovat souvislost s plněními následnými, žalovaný uvedl následující. Žalobce byl jednoznačně vyzván k prokázání naplnění podmínek dle ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Po celou dobu provádění postupu k odstranění pochybností neprovedl žádný úkon za účelem odstranění pochybností a nepředložil žádný důkaz, kterým by použití v budoucnu dokládal. Vyhledávací činností provedenou správcem daně, místními šetřeními v sídle žalobce a lokalitách, kde se nacházejí jeho nemovitosti, nebylo zjištěno, že by jakoukoli ekonomickou činnost fakticky vykonával. Nynější argumentaci dílčí formulační nepřesností hodnotí tedy žalovaný jako ryze účelovou a nedůvodnou.

Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Jednání před krajským soudem

Žalobce při jednání setrval na své žalobní argumentaci a zdůraznil, že žalovaný vytrhl z kontextu jedno čtvrtletí, aniž by následně přihlédl k dalšímu vývoji společnosti a stále

dokola opakoval, že výstupní plnění bylo ve výši nula. To však není zákonným důvodem pro neuznání odpočtu z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k činnosti společnosti, což zahrnuje průběžnou režii a přípravu činností pro další plnění v dalších obdobích.

Žalovaný argumentoval totožně jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhoval zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle ust. § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle ust. § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Žaloba není důvodná.

a) výchozí skutkový stav

Dne 3. 11. 2014 žalobce podal u Finančního úřadu pro Karlovarský kraj přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2014, v němž uplatnil nadměrný odpočet daně ve výši 84.292 Kč z přijatých zdanitelných plnění. Výzvou ze dne 25. 11. 2014 č. j. 915548/14/2401-50523-402904 správní orgán I. stupně vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C přiznání, neboť vzhledem k tomu, že v podaném daňovém přiznání byl uplatněn pouze odpočet daně ve výši 91.271 Kč z přijatých plnění, aniž by byla vykázána i plnění uskutečněná, vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Správce daně měl rovněž pochybnosti o použití přijatých zdanitelných plnění výhradně k ekonomické činnosti žalobce. Žalobce byl proto vyzván, aby prokázal, že při uplatnění odpočtu daně z přijatých plnění vykázaných v podaném daňovém přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014, postupoval v souladu s § 72 a § 73 zák. o DPH, a že přijatá zdanitelná plnění byla použita k ekonomické činnosti. Žalobce jako daňový subjekt byl vyzván, aby předložil evidenci podle ust. § 100 zákona o DPH a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Konkrétně byl vyzván k doložení originálů všech písemností, které se vztahují k dotčenému dokladu, zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení. Současně byl vyzván k předložení dalších účetních dokladů, jako deníku, hlavní knihy a knihy analytické evidence podle § 13 zák. o účetnictví č. 563/1991 Sb., resp.

vkладové evidence. Lhůta pro odstranění uvedených pochybností byla stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

Dne 21. 1. 2015 předal pan J.K., externí účetní žalobce, správnímu orgánu I. stupně doklady žalobce potřebné při postupu k odstranění pochybností za 3. čtvrtletí roku 2014. Správnímu orgánu byla doložena evidence pro účely DPH za prověřované období, bankovní výpisy, daňové doklady - přijaté faktury a územní rozhodnutí Stavebního úřadu Magistrátu města Karlovy Vary ze dne 12. 1. 2011 č. j. SÚ/1591/10/Luk-328.3 o umístění stavby „bytové domy (viladomy) – Šumavská ulice, Tuhnice“. Dne 1. 4. 2015 byly správnímu orgánu od externího účetního žalobce předány karty dlouhodobého majetku a evidence pro účely DPH za období 3. a 4. čtvrtletí 2013 a 1. a 2. čtvrtletí 2014.

Součástí správního spisu je rovněž úřední záznam ze dne 15. 4. 2015 o místním šetření konaném dle ust. § 80 daňového řádu. Místní šetření bylo provedeno v Okrouhlé u Chebu, kde žalobce vlastní nemovitosti – rekreační budovu č. ev. 17. Nikdo však na místě nebyl zastížen. Dále se správce daně dostavil do bývalého (v době správního řízení aktuálního) sídla žalobce uvedeném v obchodním rejstříku na adrese T. G. Masaryka 854/25, Karlovy Vary. Ani zde však nebyl nikdo z jednatelů společnosti zastížen. Dne 20. 4. 2015 bylo provedeno opětovně místní šetření v sídle společnosti žalobce. Správní orgán zde však ani v tento termín nikoho nezastihl. Místní šetření v sídle společnosti a rekreační budově v Okrouhlé nebylo správnímu orgánu umožněno ani prostřednictvím účetní kanceláře Ing. J.K., který zpracovával žalobci účetnictví. Z úředního záznamu z místního šetření konaného dne 20. 4. 2015 vyplývá, že Ing. K. přestal se správním orgánem komunikovat. Správní orgán provedl následně ještě dne 22. 4. 2015 třetí místní šetření, a to v ulici Šumavská 1809/1, Karlovy Vary, kde se nachází obytný dům, který žalobce eviduje v evidenci dlouhodobého majetku. V úředním záznamu ze dne 22. 4. 2015 je uvedeno, že obytný dům je bez zjevných známek užívání. Dům je neudržovaný, na pozemku rostou nálety a kolem pozemku je rozpadlý plot.

Dne 4. 5. 2015 správní orgán I. stupně vyhotovil úřední záznam o průběhu postupu odstranění pochybností č. j. 559127/15/2401-60564-402087, v jehož závěru konstatoval, že pochybnosti o oprávněnosti uplatnění odpočtu daně nebyly odstraněny, neboť daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně v celkové výši 91. 271 Kč dle ust. § 72 odst. 1 a 5 zákona o DPH z přijatých zdanitelných plnění výhradně k jeho ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění uvedených v ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Z těchto důvodů proto správce daně upraví daňové přiznání žalobce za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014. V záznamu bylo dále uvedeno, že z důvodů, že žalobce nekomunikuje, jednatelé se nacházejí v zahraničí a k jednání za žalobce není zmocněna žádná osoba, zašle žalobci (daňovému subjektu) výsledek postupu k odstranění pochybností formou písemného sdělení. Dále tedy správní orgán I. stupně vydal rovněž dne 4. 5. 2015 sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností. Ve sdělení byl shrnut dosavadní průběh řízení a stejně jako ve výše zmíněném úředním záznamu zde bylo uvedeno, že pochybnosti o oprávněnosti uplatnění odpočtu daně nebyly odstraněny, neboť daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně s tím, že správce daně upraví daňové přiznání žalobce za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014. Závěrem byl žalobce poučen, že je oprávněn podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Na základě sdělení podal žalobce dne 21. 5. 2015 návrh na pokračování v řízení, ve kterém

navrhl jiné výsledky svědků (uvedl jejich jména, avšak bez bližšího označení), kteří osvědčí, že poskytovali žalobci činnosti související s jeho ekonomickou činností.

V návaznosti na výše uvedené správní orgán I. stupně dne 1. 6. 2015 vydal oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je uvedeno, že dne 23. 6. 2015 v 9.00 hod. bude zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014. Žalobce byl vyzván, aby do 18. 6. 2015 sdělil v souladu s ust. § 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu místo, kde daňová kontrola proběhne s tím, že pokud nebude toto místo sděleno, proběhne daňová kontrola na adrese Územního pracoviště Finančního úřadu v Karlových Varech. Žalobce byl rovněž vyzván ke sdělení údajů o navrhovaných svědcích tak, aby bylo možné provést navrhované výsledky.

Dne 8. 9. 2015 správní orgán I. stupně vyhotovil úřední záznam o průběhu postupu odstranění pochybností, ve kterém mimo jiné uvedl, že žalobce nesdělil správci daně místo zahájení daňové kontroly, nedostavil se bez omluvy k jednání se správcem daně a nedoplnil údaje k jím navrhovaným svědkům a do dne vydání tohoto záznamu nijak žalobce nereagoval a ani nepožádal o náhradní termín. V závěru dále konstatoval, že pochybnosti o oprávněnosti uplatnění odpočtu daně nebyly odstraněny, neboť daňový subjekt neprokázal, že přijatá plnění použil k reálnému uskutečnění plnění uvedených v ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH v rámci své ekonomické činnosti, a proto správce daně přistoupil ke stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014.

Správní orgán I. stupně následně dne 6. 10. 2015 vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2014. Žalobci byla vyměřena daň ve výši 6.979 Kč. V odůvodnění platebního výměru (tj. prvoinstanční rozhodnutí) správní orgán I. stupně mimo jiné uvedl, že žalobce neprokázal pro uskutečnění jakých plnění základajících plný nárok na odpočet daně dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH byla přijatá plnění použita a rovněž neprokázal, že tato přijatá plnění použil výhradně k zajištění jeho ekonomické činnosti. Žalobce neumožnil správci daně (správnímu orgánu I. stupně) vstup do objektů evidovaných v majetku žalobce, kde měla být přijatá plnění použita, a ani při místních šetřeních provedených správcem daně u těchto nemovitostí nebyly zjištěny žádné důkazní prostředky svědčící o reálné ekonomické činnosti uskutečňované daňovým subjektem. Tyto skutečnosti stvrdily pochybnosti správce daně o použití přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce. Správce daně nespochybnuje formální náležitosti předložených daňových dokladů, ale dospěl k závěru, že žalobce nesplnil povinnost stanovenou v ust. § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat existenci jím tvrzených skutečností, a to, že přijatá zdanitelná plnění, ze kterých uplatnil nárok na odpočet daně, použil v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění výhradně plnění vyjmenovaných v ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Správní orgán I. stupně rovněž uvedl, že z důvodu nekontaktnosti a nespolupráce žalobce považuje aplikaci ust. § 87 odst. 2 daňového řádu, podle kterého neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván, za nadbytečnou. Správce daně z důvodů výše uvedených v souladu s ust. § 72 odst. 1 a 5 zákona o DPH neuznal uplatněný nárok na odpočet daně za oprávněný a přistoupil ke stanovení daňové povinnosti daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2014.

Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 21. 11. 2015 odvolání, ve kterém byly uplatněny obdobné námitky jako v projednávané žalobě. O odvolání rozhodovalo Odvolací finanční ředitelství, které rozhodnutím ze dne 7. 3. 2016 č. j. 10162/16/5300-51443-708158 odvolání žalobce zamítl a platební výměr potvrdilo. V odůvodnění rozhodnutí, které žalobce následně napadl žalobou, je uvedeno, že námitky žalobce pokládá žalovaný za nedůvodné. Výzva k odstranění pochybností byla konkrétní a určitá. Z výzvy jednoznačně vyplývá, že daňový subjekt má předložit daňové doklady v rozsahu přijatých plnění, tedy k tvrzením daňového subjektu uvedeným v daňovém přiznání, a dále byl vyzván k prokázání, že deklarovaná přijatá zdanitelná plnění použil ke své ekonomické činnosti. K námitce údajné povinnosti kontaktnosti žalobce žalovaný uvedl, že sídlem osoby povinné k dani je adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popř. místo, kde se schází vedení. Z průběhu daňového řízení je jasné, že žalobce se správcem daně nekomunikoval a nedošlo k naplnění zásady dle ust. § 6 odst. 2 daňového řádu, dle kterého osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Žalovaný v rozhodnutí dále uvedl, že správce daně vyměřil daň na základě postupu k odstranění pochybností, přičemž postupoval při ukončení postupu k odstranění pochybností v souladu s ust. § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu, a daňová kontrola se neprováděla.

b) právní posouzení věci

Správní soud při rozhodování o žalobě vycházel ze shora uvedených skutečností obsažených ve správním spisu a dále z následujících zákonných ustanovení.

V ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017, je uvedeno: „Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.“

Podle ust. § 72 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, platí, že: „Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.“

Podle ust. § 72 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

Dle ust. § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád: „Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních.“

Podle § 89 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*

Podle § 89 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád *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.*

Při posuzování jednotlivých žalobních bodů dospěl soud k následujícím závěrům. Žalobce v žalobě tvrdil, že výzva správce daně k odstranění pochybností neobsahuje zákonem předepsané náležitosti a na takto neurčitou výzvu žalobce nebyl schopen reagovat. Z obsahu předmětné výzvy k odstranění pochybností zjevně vyplývá, že správce daně své pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, vykázaných v přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014, zřetelně konkretizoval. Správce daně zdůraznil, že v podaném daňovém přiznání daňový subjekt uplatnil pouze odpočet daně ve výši 91.271,- Kč z přijatých plnění a nevykázal plnění uskutečněná. Tato skutečnost založila u správce daně pochybnost, zda nárok na odpočet DPH byl žalobcem uplatněn v souladu s ust. § 72 a § 73 zák. o daních z příjmů. Současně správce daně konkretizoval vzniklé pochybnosti o použití takto přijatých zdanitelných plnění výhradně k ekonomické činnosti žalobce, a to v návaznosti na úřední zjištění, že ani v daňových přiznání podaných za předchozí čtyři zdaňovací období nebyla daňovým subjektem vykázána žádná uskutečněná plnění, která by zakládala nárok na odpočet DPH. Správce daně v předmětné výzvě ke konkretizaci vzniklých pochybností vyzval žalobce, aby k odstranění pochybností předložil konkrétní dokumenty a dostatečným způsobem odůvodnil, jaké skutečnosti pochybnosti zakládají a jakým způsobem má žalobce tyto pochybnosti odstranit. Postup správce daně soud hodnotí jako souladný s výkladem ust. § 72 zák. o dani z přidané hodnoty, které je nebytné vykládat tak, že nárok na odpočet daně je dán jedinečně za podmínky, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vyjmenovaných právě v ust. § 72 odst. 1 citovaného zákona. K tomu, aby daň z přidané hodnoty byla odpočitatelná, musí být plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Z této úpravy také vyplývá, že uplatnění nároku na odpočet daně zákon spojuje s okamžikem, který může časově předcházet splnění uvedené podmínky. Uvedená podmínka je formulována slovem „použije“, tedy v budoucím čase a za sledu ekonomických činností je logické, že plátce daně splnitelné plnění nejprve přijme a teprve poté je může použít pro uskutečnění následných plnění. Zákon tedy umožňuje uplatnění nároku na odpočet daně dříve, než dojde k prokázání splnění věcné podmínky pro nárok na odpočet, tj. vůbec ke zjištění oprávněnosti nároku. Ust. § 72 odst. 3 zák. o DPH přitom stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. (obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23.10. 2014, čj. 9 Afs 86/2013-34, dostupném na www.nssoud.cz)

Soud shledal, že předmětná výzva k odstranění povinností obsahovala potřebnou konkretizaci vzniklých pochybností a obsahovala i výčet způsobů, kterými tyto pochybnosti daňový subjekt může odstranit. Závěr soudu o nedůvodnosti této žalobní výtky je podporován rovněž právními názory Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudku ze dne 3.10.2017, čj. 9Afs 170/2017-68 či rozhodnutí rozšířeného senátu vysloveném v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, dostupnými na www.nssoud.cz.

Žalobce dále tvrdil, že správce daně po žalobci vynucoval povinnost plynulé kontaktnosti a tento nezákonný argument byl také použit k odůvodnění zásahu správce daně do majetkových práv žalobce nad rámec zákona. Tuto žalobní výtku soud vyhodnotil jako nedůvodnou, neboť shledal, že postup správce daně není výrazem svévolně konstitované povinnosti plynulé kontaktnosti daňového subjektu se správcem daně, ale je požadavkem správce daně na realizaci povinnosti součinnosti daňového subjektu se správcem daně. Absence vzájemné součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem přitom se prolínala celým obdobím při odstraňování pochybností, ve kterém žalobce jako daňový subjekt byl pro správce daně nekontaktní. V důsledku zjištění, že jednatele společnosti se dlouhodobě sdružují v zahraničí, že žalobce jako daňový subjekt nezplnomocnil žádnou osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt před správcem daně a že správce daně z vlastní evidence nezjistil jiný kontakt na osobu oprávněnou za tento daňový subjekt jednat, došlo ke sdělení výsledků postupů k odstranění pochybností žalobci až v písemném sdělení, které bylo souladné s obsahem úředního záznamu, který správce daně v souladu s § 90 odst. 1 daňového řádu sepsal o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností. V postupu správce daně soud neshledal procesní pochybení, které by mělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Žalobce v dalším žalobním tvrzení uváděl, že z jednání správních orgánů je patrná podjatost, když při jednání nerespektují zákon a povinnost chránit oprávněné zájmy žalobce. Toto žalobní tvrzení soud posoudil ve stejné obecné rovině, v jaké žalobní výtky byla přednesena, a shledal, že v průběhu postupu správce daně při odstraňování pochybností žalobce neuplatnil námitku podjatosti úředních osob, která by byla konkrétně směřována ke konkrétním úředním osobám a ke konkrétním projevům těchto úředních osob, které by mohly námitku podjatosti zakládat. Tuto námitku soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

Žalobce dále tvrdil, že správce daně se nevyjádřil k dokladům, které žalobce na výzvu správce daně předložil správnímu orgánu a nekonkretizoval své pochybnosti o uplatnění zdanitelného plnění. Nedůvodnost této žalobní výtky soud shledává ve výsledku postupu odstraňování pochybností, ze kterého je patrné, že správce daně dne 21.1.2015 převzal od J.K. doklady daňového subjektu ARALAN s.r.o. Obsah těchto dokladů byl správcem daně hodnocen a nebylo rozporováno, že žalobce tak doložil rozsah přijatých zdanitelných plnění ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2014. Správce daně nepojal pochybnosti o druhu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění, což také v úředním záznamu o výsledku odstraňování pochybností zřetelně vyjádřil, kde také zdůraznil, že pochybnosti zůstávají stran druhé podmínky dokládající oprávněnost nároku na odpočet daně v plné výši, podle které subjekt přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 zák. o DPH.

Žalobce dále tvrdil, že žalovaný v podstatě ke svým rozhodovacím důvodům využil doklady žalobce, které mu poskytla osoba, která od žalobce neměla plnou moc, čímž tyto důkazní prostředky k rozhodnutí ve věci samé použité měly být získány v rozporu se zákonem. Tuto žalobní výtku soud hodnotí jako nedůvodnou, neboť ve smyslu § 93 daňového řádu jako důkaz lze užít, čím lze zjistit skutkový stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Tyto důkazní prostředky však nesmějí být získány v rozporu s právním předpisem. Ve smyslu § 93 odst. 4 daňového řádu osoby, které mají listiny, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny tyto listiny vydat nebo zapůjčit na dožádání. Za této situace nebylo právně významné, že J.K. jako účetní spravující účetnictví žalobce, předkládal doklady žalobce na podkladě žalobcem vystavené plné moci, neboť i bez tohoto zmocnění byl povinen potřebné doklady správci daně vydat. To ani skutečnost, že k vydání dokladů nebyl vyzván J.K., ale samotný žalobce, nemůže způsobit nezákonnost získání předkládaných podkladů.

Žalobce dále tvrdil, že správce daně nepostupoval správně, když k žádnému ze žalobcem předložených dokladů nevytkl ani formálně ani obsahově chyby a nezpochybnil uskutečněná přijatá plnění a bez dalšího uzavřel, že žalobci nevznikl nárok na odpočet DPH. V této souvislosti soud vychází z výsledku postupu odstranění pochybností, ve kterém správce daně zřetelně zdůraznil, že nezpochybňuje skutečnost, že žalobce přijal zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem DPH, ale za neprokázané vyhodnotil, že tato přijatá zdanitelná plnění žalobce v rámci své ekonomické činnosti nepoužil k dosažení obratu za vlastní zdaňované plnění. Žalobci postupu správce daně při odstraňování pochybností proto zůstalo v této části důkazní břemeno na daňovém subjektu a nebylo přeneseno na správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.

Žalobce dále v žalobě vytýkal správci daně, že zahájil daňovou kontrolu v rozporu s ust. § 86 a násl. daňového řádu, bez vymezení jejího rozsahu, bez možnosti žalobce v rámci kontroly spolupracovat a bez vyhotovení zprávy o daňové kontrole. Tuto žalobní výtku soud hodnotí jako nedůvodnou, neboť v souzeném případě daňová kontrola u žalobce zahájena nebyla. Správce daně pouze dne 1.6.2015 vydal písemné oznámení o zahájení daňové kontroly, kterým žalobci oznamoval, že 23.6.2015 v 9:00 hod. zahájí u tohoto daňového subjektu podle § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu z daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2014. Žalobce jako daňový subjekt byl správcem daně vyzván, aby do 18.6.2015 sdělil místo konání kontroly a aby konkretizoval údaje k výsledku svědků, které v obecné rovině označil jako důkazní prostředek správci daně po seznámení s výsledkem postupu při odstraňování pochybností. Takovou činnost žalobce správci daně neposkytl a do 18.6.2015 správci daně nesdělil místo konání daňové kontroly a dne 23.6.2015 se daňový subjekt ani nedostavil k jednání se správcem daně, neomluvil se, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které se ve stanoveném termínu nemohl dostavit a zahájení daňové kontroly neumožnil a ani nedoplnil údaje k navrhovaným důkazním prostředkům. Do 8.9.2015, tj. do sepsání a podepsání úředního záznamu o vyhodnocení důkazních prostředků pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014, žalobce zahájení daňové kontroly vůbec neumožnil. Ve smyslu ust. § 87 daňového řádu, k zahájení daňové kontroly dochází okamžikem, kdy se správce daně dostaví do místa provádění daňové kontroly, začne kontrolu fakticky provádět a daňový subjekt v součinnosti se správcem daně

předkládá podklady, které jsou předmětem kontroly. Zákon tak neumožňuje zahájit daňovou kontrolu kontumačně, bez součinnosti daňového subjektu.

Žalobce v dalším žalobním tvrzení napadal závěr žalovaného, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH musí být kumulativně splněny dvě podmínky, a to jednak prokázání přijetí zdanitelného plnění současně, že tato plnění byla použita k uskutečnění ekonomické činnosti. Žalobce vytýkal žalovanému, že ve své argumentaci užil minulý čas, což je v rozporu s dikcí zákona, neboť zákon nelze v této části vykládat tak, že přijatá zdanitelná plnění byla použita, ale naopak, že tato plnění se mohou vztahovat jednak již k uskutečněným plněním, ale také se mohou vztahovat k následným plněním tak, jak společnost ekonomicky funguje. Soud rovněž obdobně jako žalobce vnímá formulační nepřesnost užitou žalovaným v odůvodnění svého rozhodnutí při posuzování podmínek zakládajících nárok daňového subjektu na odpočet DPH, tak, jak byl prezentován na straně 3 v odstavci 10. Z celého kontextu odůvodnění rozhodnutí žalovaného a z celkového kontextu odůvodnění rozhodnutí správce daně I. stupně, a to vše v kontextu s obsahem správního spisu soud nepochybuje, že správce daně I. stupně i žalovaný plně akceptovali výklad ust. § 72 a § 73 zák. o DPH tak, jak byl soudem předestřen při posuzování první žalobní výtky v tomto rozhodnutí.

Poslední žalobní tvrzení, že žalovaný se nevyjádřil v odvolací námitce, že s žalobcem nebyla projednána zpráva o daňové kontrole, je soudem vyhodnoceno jako zjevně nedůvodné, neboť ustanovení § 85 a násl. daňového řádu v projednávané věci nebyla správcem daně ani žalovaným aplikována, neboť z důvodů výše prezentovaných nedošlo v případě žalobce k zahájení daňové kontroly, vydaný platební výměr na vyměření daně z přidané hodnoty v předmětném zdaňovacím období byl výsledkem postupu správce daně při odstraňování pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních v přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2014.

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a jelikož neshledal na základě výše uvedené argumentace žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

V. Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

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

V Plzni dne 29. listopadu 2017

Za správnost: Kovářiková

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu