



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **A. C., s.r.o., IČO:**
se sídlem
zastoupený Ing. Vilémem Vernerem, daňovým poradcem
se sídlem Žatec, Smetanovo nám. 333

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2016 č.j. 25652/16/5300-21443-711478

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 10. 2015 č.j. 6430234/15/2007-50521-104752 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2014 ve výši nadměrného odpočtu 121.404,- Kč.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav věci a žalobcem uplatněné odvolací námitky, které se týkají procesního postupu správce daně. Za relevantní označil zejména úpravu postupu k odstranění pochybností (dále jen „POP“). Tento postup správce daně využívá v situaci, kdy mu vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení, a to ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo příslušnými důkazy. POP se zahajuje vydáním výzvy dle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Obsah výzvy musí být formulován tak, aby umožnil daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků. Je-li správcem daně zahájen POP, pak daňovému subjektu svědčí právo vyjádřit se k výzvě, kterou byl POP zahájen, vysvětlit nejasnosti a předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností. Po prověření získaných důkazů sepíše správce daně protokol, případně úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Nedojde-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla daňovým subjektem prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek POP. Daňový subjekt je pak oprávněn do 15 dnů podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně neshledá důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně (§ 90 odst. 3 daňového řádu).
3. V rámci vypořádání jednotlivých odvolacích důvodů se žalovaný nejprve zabýval otázkou, zda v předmětném případě existovaly důvody pro zahájení POP, tj. zda správci daně prvního stupně vznikly konkrétní pochybnosti ve smyslu ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu. Konstatoval, že z obsahu výzvy správce daně je zřejmé, že správci daně vznikly pochybnosti na základě provedené analýzy založené na vývoji výše daně vykazované žalobcem, kdy tento v předmětném zdaňovacím období vykázal nízký poměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, přičemž oproti předchozím zdaňovacím obdobím došlo k výraznému navýšení přijatých plnění a naopak ke snížení plnění uskutečněných. Žalovaný nepřisvědčil námitce žalobce, že tvrzení správce daně, že určitý řádek v daňovém přiznání se liší o určitá procenta od stejných řádků v předešlých přiznáních, není konkrétní pochybností. Naopak uvedená pochybnost představuje výsledek analýzy správce daně, která zcela odpovídá požadavkům Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) na kvalitu zjištění, jež vydání výzvy k zahájení POP odůvodňují. Žalovaný podotkl, že ačkoli se žalobci může zdát, že správce daně vyjádřil své pochybnosti obecně, kdy „napadal“ přijatá zdanitelná plnění v souhrnné výši, nebylo tomu tak s ohledem na to, že nedisponoval jinými důkazními prostředky, které by mohly blíže specifikovat jednotlivá plnění.
4. Správce daně své pochybnosti popsal ve výzvě a současně vyzval žalobce, aby tyto pochybnosti odstranil, přičemž za tímto účelem jej vyzval, aby předložil evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním za předmětné zdaňovací období. Neztotožnil se s námitkou žalobce, že již samotný požadavek doložení evidence pro účely DPH a daňových dokladů svědčí o tom, že byl překročen zákonný rámec POP a fakticky se jednalo o daňovou kontrolu. Bez doložení evidence pro účely DPH a daňových dokladů

totiž nelze pravdivost tvrzení uvedených v přiznání k DPH ověřit, neboť správci daně není známo, jaká plnění jsou do přiznání zahrnuta. Zdůraznil, že v dané věci nebyly prováděny žádné svědecké výpovědi, nebyla zasílána dožádání atd. Dokazování spočívalo zejména v předkládání písemných dokladů žalobcem a jejich hodnocení správcem daně. Povaha dokazování tedy bez jakýchkoliv pochyb odpovídala charakteru POP. Správce daně požadoval doložit pouze doklady k prokázání žalobcových tvrzení, které mu dosud nebyly předloženy. Požadované doklady se vztahovaly k předmětnému zdaňovacímu období. V této fázi řízení sice mohl správce daně namísto výzvy k prokázání skutečností zaslat žalobci výsledek POP s tím, že ve výzvě požadované důkazní prostředky mohl žalobce doložit spolu s návrhem na pokračování v dokazování, avšak skutečnost, že správce daně dal žalobci ještě jednu možnost předložit důkazní prostředky o svých tvrzeních, svědčí spíše o jeho vstřícnosti než o tom, že by namísto POP prováděl skrytou daňovou kontrolu. Nároky na odpočet daně a osvobození dodání do jiného členského státu, které žalobce doložil příslušnými doklady, byly správcem daně prvního stupně žalobci uznány. To podle žalovaného potvrzuje, že předmětem daného POP nebylo rozsáhlé dokazování, ale že po žalobci bylo pouze požadováno, aby doložil oprávněnost nároků.

5. Žalovaný dále poukázal na to, že ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobce nereagoval na výzvy ve stanovených lhůtách a že jej správce daně opakovaně urgoval, přičemž žalobce nedodržel ani termíny, které si sám stanovil. Je tak zřejmé, že to byl právě žalobce, kdo svojí nečinností a nespoluprací se správcem daně POP protahoval. Vyjádření správce daně uvedené v odůvodnění platebního výměru, že dne 11. 3. 2015 zaslal žalobce správci daně e-mailem „některé podklady“, odpovídá spisovému materiálu.
6. V daném případě je dle žalovaného zřejmé, že správce daně se žalobcem v průběhu řízení komunikoval a opakovaně mu dával možnost předložit doklady k prokázání oprávněnosti jím uplatněných nároků. Nelze proto namítat, že by správce daně nebyl vůči žalobci vstřícný či součinný ve smyslu § 6 odst. 2 a 4 daňového řádu. Žalovaný se ztotožnil se žalobcem v tom, že pokud žalobce vznesl v reakci na výzvu k prokázání skutečností požadavek na ústní jednání, správce daně měl v souladu se zásadou součinnosti a vstřícnosti žalobci sdělit, ve kterém termínu je možno se ke správci daně dostavit a doklady osobně předložit. K porušení § 6 odst. 2 a 4 daňového řádu ze strany správce daně v tomto jednom konkrétním případě skutečně došlo. Uvedené pochybení správce daně však dle názoru žalovaného nedosahuje takové závažnosti, která by způsobovala nezákonnost platebního výměru. Nedošlo totiž k tomu, že by žalobci bylo znemožněno dokazování.
7. Námitku žalobce, že jeho zástupce má kancelář v Žatci, a nemůže tedy „zkušebně“ denně docházet do kanceláře správce daně, když neví, zda je správce daně přítomen a připraven na jednání, posoudil žalovaný jako nedůvodnou, neboť dle § 71 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 56 odst. 1 písm. a) daňového řádu svědčí každému daňovému subjektu právo dostavit se ke správci daně kdykoli v úředních hodinách pro veřejnost a učinit podání do protokolu. Pro předání dokladů, jakož i pro podání ústního vysvětlení přítom není potřebné, aby byla přítomna konkrétní vyřizující pracovnice správce daně. I když správce daně žalobci nesdělil termín, v němž se k němu mohl dostavit, nebránilo to žalobci v tom, aby se ke správci daně dostavil, podání učinil a doklady předal. Nelze také opomíjet skutečnost, že žalobce mohl předmětné doklady včetně svého vyjádření zaslat správci daně

poštou či datovou zprávou. Nutno vzít v úvahu, že žalobce měl řadu možností, jak unést své důkazní břemeno, a nelze tedy klást k tíži správce daně, že tyto možnosti nevyužil.

8. Žalovaný poukázal rovněž na to, že zásada součinnosti nebyla v daném případě dodržena ani žalobcem. Výzva k prokázání skutečností byla žalobci doručena dne 30. 5. 2015, přičemž žalobce zažádal o prodloužení lhůty a na výzvu nereagoval ani v této prodloužené lhůtě. Jeho požadavek na sdělení termínu ústního jednání byl vznesen až 3 dny po marném uplynutí lhůty, přičemž žalobce uvedl, že termín ústního jednání požaduje stanovit na datum nejdříve za dalších 14 dnů.
9. Žalovaný zdůraznil, že v daném případě nebyl odmítnut požadavek na ústní jednání, neboť správce daně pouze žalobci nesdělil termín, v němž se může ke správci daně dostavit.
10. Žalovaný dále konstatoval, že pokud má správce daně podle § 90 odst. 3 daňového řádu posoudit, zda je zde důvod pro pokračování k dokazování, pak je zřejmé, že návrh na pokračování v dokazování musí obsahovat návrh na provedení konkrétních důkazních prostředků, aby byl správce daně schopen vyhodnotit, zda navržené důkazní prostředky mohou osvědčit tvrzení daňového subjektu. Žalobce však konkrétní důkazní prostředky nenavrhl. Pokud v návrhu na pokračování v dokazování pouze odkázal na doklady požadované v úředním záznamu, nebylo zřejmé, co přesně chce správci daně předložit.
11. Žalovaný označil za pravdivé tvrzení žalobce, že správce daně v odůvodnění platebního výměru nezmínil zaslání dokladů e-mailem dne 11. 5. 2015. Z odůvodnění platebního výměru je ale zřejmé, že zaslání důkazních prostředků (knihy jízd, technické průkazy, nájemní smlouvy, inventurní soupis a přehledy nákupů PHM) byly zahrnuty do hodnocení provedeného správcem daně. Žalobce přitom v odvolání ani neuvedl, že by některý z jím předložených důkazních prostředků prokazoval jeho tvrzení a správce daně jej nezohlednil. Uvedl pouze to, že obsahem odůvodnění platebního výměru není zmínka o e-mailu ze dne 11. 5. 2015. Tato samotná skutečnost však nemůže způsobit nezákonnost předmětného rozhodnutí. Rozhodné je pouze to, zda správce daně vzal v úvahu všechny získané důkazní prostředky, což bylo v daném případě naplněno. Dodal, že e-mail není podáním ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 daňového řádu, a nelze tedy ani konstatovat, že by správce daně opomněl v odůvodnění platebního výměru zmínit některé podání žalobce.
12. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce předně namítl, že tvrzení správce daně, že určitý řádek v daňovém přiznání se liší o určitá procenta od stejných řádků v předešlých přiznáních, není konkrétní pochybností. Je zřejmé, že takto postavená výzva je ve skutečnosti zahájením daňové kontroly. To vyplývá i z požadavku správce daně na předložení daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním za uvedené zdaňovací období. Protože správce daně neuvedl, kterých konkrétních dokladů či řádků se tato část výzvy týká, lze dovodit, že požadoval všechny daňové doklady. Již vydáním této výzvy správce daně zastřel stav skutečný, tedy provádění daňové kontroly, stavem formálně právním, tedy vydáním výzvy podle § 89 odst. 1 daňového řádu. Jedině při daňové kontrole, která je institutem, jenž upravuje dostatečně podrobně práva a povinnosti daňového subjektu a správce daně, může správce daně dospět k procesně správnému ukončení a eventuálnímu vydání platebních výměrů, pokud jsou odlišné od tvrzení daňového subjektu. Jestliže POP překročí meze krátkého, rychlého a jednoduchého

odstraňování pochybností a správce daně odmítá k daňové kontrole přejít, daňový subjekt je výrazně omezen na svých právech, jak se stalo i v tomto případě.

13. Dle žalobce není pravdou, že správci daně byly zaslány jen některé podklady. Mezi pracovníci správce daně a zástupcem žalobce bylo dne 2. 3. 2015 telefonicky dohodnuto, jaké konkrétní doklady a evidence požaduje správce daně předložit. Jednalo se o konkrétní (vyjmenované) daňové doklady a evidence v počtu devíti kusů, které žalobce správci daně zaslal dne 11. 3. 2015.
14. Z e-mailu, který dne 2. 4. 2015 žalobci zaslala pracovnice správce daně, jasně vyplývá, že správce daně již požadoval doložit veškeré daňové doklady, nejen konkrétní vybrané. Z důvodu nemoci zástupce žalobce nebylo možné přijet v termínu, který pracovnice správce daně navrhla k předložení vyžádaných daňových dokladů. Za zásadní považuje žalobce tu skutečnost, že pracovnice správce daně sama zcela jasně, správně a důvodně předpokládala, že všechny daňové doklady bude potřeba přivést a předat osobně. Vzhledem k velkému počtu dokladů trvala příprava asi dva týdny s tím, že zástupce žalobce čekal na knihu jízd jednatelé žalobce, který byl v té době v zahraničí. Zástupce žalobce o tom pracovníci správce daně informoval dne 24.4.2015. V e-mailu ze dne 30. 4. 2015 pracovnice správce daně sama vyhodnotila průběh řízení tak, že již neodpovídá postupu k odstranění pochybností. Žalobce, aby vyhověl požadavku zaslat v určené lhůtě vyžádané doklady, zaslal opět e-mailem ze dne 11. 5. 2015 celkem sedm příloh požadovaných dokladů, konkrétně knihy jízd, doklady týkající se hmotného majetku, technické průkazy motorových vozidel a přehledy nákupu PHM. Toto zaslání dokladů nicméně správce daně v odůvodnění platebního výměru vůbec nezmiňuje. Dne 20. 5. 2015 byla správcem daně zaslána žalobci další rozsáhlá výzva k dokazování. Z této výzvy vyplynulo, že správce daně měl již pochybnosti o úplné všech přijatých i uskutečněných plněních, a to nejen za prověřované období, ale prakticky za všechna ostatní zdaňovací období roku 2014. V této fázi bylo jisté, že rozsah POP již byl překročen, a bylo proto namísto toto šetření provádět v rámci daňové kontroly. Na tuto výzvu reagoval zástupce žalobce zasláním některých požadovaných důkazních prostředků, a to těch, u kterých to bylo možné elektronicky přes EPO. Žalobce zároveň deklaroval ochotu osobně doložit všechny zbylé požadované důkazní prostředky. Správci daně nic nebránilo v tom, aby zástupci žalobce vyhověl a stanovil termín pro ústní jednání. Podle zásady legitimního očekávání žalobce důvodně předpokládal, že pokud sám správce daně navrhoval sjednání ústního jednání, pak i o několik týdnů později bude na takovýto návrh ze strany žalobce reagovat vstřícně ve smyslu § 6 odst. 4 daňového řádu.
15. Žalobce následně poukázal na to, že jednou z hlavních podmínek uplatnění nároku na odpočet je použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečňování ekonomických činností daňového subjektu. Tato podmínka ze samotného daňového dokladu téměř nikdy nevyplývá, a je proto nezbytně nutné v mnoha případech vysvětlit, nejlépe v rámci ústního jednání, jak a kdy jsou nebo budou některá konkrétní přijatá plnění použita pro ekonomickou činnost daňového subjektu. Právě tuto část dokazování hodlal zástupce žalobce provést v rámci ústního jednání. Správce daně však v rozporu se základní zásadou součinnosti odmítl logickému požadavku na ústní jednání vyhovět. Žalobce podal podle § 90 odst. 3 daňového řádu návrh na pokračování v dokazování, v němž opakovaně uvedl, že zbylé požadované důkazní prostředky má a chce je předložit, ovšem z důvodu jejich

množství je nutné je předložit u správce daně osobně při ústním jednání. Znovu požádal o stanovení tohoto termínu. Tento návrh však správce daně zamítl s tím, že žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky, ani žádné konkrétní nenavrhl. Tato argumentace se však nezakládá na pravdě, protože zástupce žalobce navrhl předložení všech zbylých důkazních prostředků, které nebylo možné zaslat elektronicky, ovšem v listinné podobě. Nebylo pochyb, o které chybějící důkazní prostředky šlo.

16. Požadavek správce daně, aby žalobce důkazní prostředky podal na podatelnu nebo je zaslal poštou, je dle přesvědčení žalobce absurdní, protože ani jedním způsobem není možné k dokladům podat potřebná ústní vysvětlení. Nepředstavitelné je, že by pracovnice podatelny sepisovala se zástupcem žalobce předávací protokol na několik set dokladů a zároveň by do protokolu sepisovala ústní vyjádření zástupce. K tomuto jednání jsou určeni pracovníci kontrolního oddělení. Správce daně není bez jasné a odůvodněné správní úvahy oprávněn odmítnout i jiný navrhovaný důkazní prostředek, než jsou listinné důkazní prostředky. Tím může být právě požadované ústní jednání, na kterém by zástupce žalobce do protokolu objasnil, jak jsou přijatá plnění použita pro ekonomickou činnost žalobce, případně by navrhl svědecké výpovědi a další důkazní prostředky.
17. Správce daně tak v průběhu řízení ignoroval zásadu, že ústní dialog je jak zákonodárcem, tak i Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“) považován za rovnocenný a nelze jej odmítnout. Žalovaný poté napadeným rozhodnutím potvrdil postup správce daně, který jím porušil ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, protože jeho postup evidentně ve svém výsledku nevedl ke správnému zjištění a stanovení daní. Byly porušeny základní zásady daňového řízení zakotvené v § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu (zásada zákonnosti a přiměřenosti) a zejména v § 6 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, tedy především zásada spolupráce a zásada vstřícnosti a rovněž zásada legitimního očekávání. Způsobem a rozsahem provádění řízení byl dále porušen § 89 a 90 daňového řádu a z hlediska zásad spravedlivého procesu byly porušeny články 36 a 38 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný se kromě opakovaného konstatování, že správce daně postupoval správně a v souladu se zákonem, nezabýval hlouběji odkazy na stanoviska GFŘ ani na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Správce daně porušil práva žalobce tím, že vzhledem k objemu a rozsahu, jakož i podrobnosti šetření prováděl od 20. 5. 2015 de facto daňovou kontrolu zakrytou postupem podle § 89 daňového řádu, a dále tím, že z důvodu nezahájení daňové kontroly neumožnil žalobci konzumovat všechna jeho práva zakotvená v § 85 – § 88 daňového řádu. To vedlo k odmítnutí sjednání ústního jednání. V tomto (konečném) stádiu, kdy bylo zřejmé, že správce daně hodlá z nároku na odpočet DPH vyloučit částku více než 500 000 Kč, bylo namísto nikoli předvolat žalobce, ale v souladu se zásadou součinnosti s ním dále jednat, a to formou ústního jednání a případného zahájení daňové kontroly. Zástupce žalobce nikdy správce daně nežádal o nějaké předvolání, ale o možnost dodat konkrétní důkazní prostředky osobně. Pokud správce daně neumožnil provést důkazní prostředky formou vysvětlení do protokolu o ústním jednání, jedná se o nepřípustné odmítání jedné z forem dokazování. Sám konkrétní pracovník správce daně přitom prohlásil, že je již překročen rozsah POP a že je namísto zahájit daňovou kontrolu. Správce daně však daňovou kontrolu nezahájil, a to ani na návrh zástupce žalobce po ukončení POP. Správce daně měl též velká prodlení s reakcí na dokazování a také žalovaný by měl pochopit, že i ze strany žalobce může dojít k prodlevám při přípravě takového množství požadovaných dokladů. Jestliže se nikdy nejednalo o lhůty prekluzivní

či promlčecí, pak jejich prodloužení nemůže mít vliv na hmotněprávní rozhodnutí nebo nemůže vést k odmítnutí součinnosti správce daně jako určité formě trestu za „opožděné“ dodání dokladů.

18. Tím, že správce daně odmítl přes velký rozsah požadovaného dokazování zahájit daňovou kontrolu, dopustil se dalšího omezení práv žalobce spočívajícího v nemožnosti postupovat podle ustanovení daňového řádu upravujících provádění daňové kontroly, zejména místa provedení daňové kontroly u žalobce, čímž by naprosto odpadl celý problém, totiž že správce daně požadoval všechny doklady donést na jeho pracoviště. Rovněž by bylo nutné sepsat zprávu o daňové kontrole a umožnit kontrolovanému subjektu nebo jeho zástupci se ke kontrolnímu zjištění vyjádřit a případně navrhnout doplnění. To se nestalo a správce daně pouze konstatoval, že žalobce nic dalšího nedoložil a nic neprokázal.
19. Závěrem žalobce zdůraznil, že nárok na odpočet mu nebyl uznán nikoliv proto, že by daňové doklady byly nedůvěryhodné, že by je žalobce vůbec neměl nebo že by neprokázal jejich použití pro ekonomickou činnost, čili že by neunesl své důkazní břemeno. K neuznání nárok na odpočet došlo čistě z důvodu nesprávného a nevstřícného procesního postupu správce daně, který žalobci neumožnil relevantním a zákonným způsobem důkazní prostředky dodat.
20. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě v plném rozsahu odkázal na výrok a odůvodnění napadeného rozhodnutí a platebního výměru. Odmítl námitku, že se v napadeném rozhodnutí nezabýval argumenty žalobce odvolávajícími se na zápisy z Koordinačního výboru GFŘ a Komory daňových poradců a na judikaturu NSS. Odmítl rovněž námitku, že v napadeném rozhodnutí neoprávněně použil argument ohledně nečinnosti či nespolupráce žalobce v rámci zahájeného POP. Zdůraznil, že ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že žalobce nereagoval ve lhůtě stanovené ve výzvě správce daně, že reagoval až na telefonické upozornění úřední osoby správce daně, že doložil jen část dokladů, poté nereagoval na další požadavek správce daně na doložení příslušných dokladů, na výzvu k prokázání skutečností reagoval žádostí o prodloužení lhůty, opět poslal pouze část dokladů s tím, že zbytek doloží osobně, žádné doklady však osobně nepřinesl. Správce daně přesto vyčkal až do 11. 9. 2015, tedy více než dva měsíce a teprve poté zaslal žalobci úřední záznam, kterým mu sdělil výsledek POP.
21. Žalovaný striktně odmítl žalobní námitku spočívající v tvrzení žalobce, že měl doklady, které hodlal správci daně doložit při osobním jednání, které mu však správce daně svým postupem odepřel předložit. Ze spisu vyplývá, že po dobu celého POP v rámci zahájeného vyměřovacího řízení měl žalobce možnost doložit všechny doklady, a nikoli jen doklady, ale jakékoli další důkazní prostředky, a měl možnost navrhnout provedení dalších relevantních důkazů. Žalovanému se jako nepochopitelné a nevysvětlitelné jeví jednání zástupce žalobce v průběhu vyměřovacího řízení, jenž nedoložil všechny relevantní důkazní prostředky, kterými by rozptýlil pochybnosti správce daně k předmětnému daňovému přiznání.
22. Žalovaný nesouhlasí s tím, že správce daně neprovedl vyhodnocení důkazů, a ukončil tak POP bez správní úvahy. V této souvislosti odkázal na text úředního záznamu ze dne 11. 9. 2015 č.j. 5976227/15/2007-60562-110856, bod V. – Hodnocení důkazních prostředků,

který byl žalobci zaslán. Odmítl též námitky, že žalobci nebylo umožněno předložit doklady a že mu bylo odepřeno uskutečnění ústního jednání, a tedy způsob dokazování formou ústního jednání. Již v napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že v daných souvislostech lze spatřovat určité pochybení úředních osob správce daně, jestliže patrně nereagovaly výslovně na požadavek na uskutečnění ústního jednání, nicméně toto pochybení nebylo takové intenzity, aby způsobilo zkrácení práv žalobce v jeho možnosti dokazovat a odstranit pochybnosti správce daně. Na tomto místě žalovaný upozornil na text podání žalobce ze dne 25. 9. 2015 označený jako návrh na pokračování v dokazování, ze kterého je zřejmé, že žalobce nijak nespecifikoval, jaké doklady má k dispozici, kterých obchodních případů se týkají, nepředal je správci daně ani v této fázi POP, ačkoli jejich předání avizoval již více než dva měsíce předtím. Postup správce daně dle § 90 odst. 3 daňového řádu tedy nebyl v rozporu se zákonem a správce daně byl oprávněn ukončit POP a vydat platební výměr. Ten byl řádně zdůvodněn, jeho odůvodnění obsahuje pasáže popisující průběh vyměřovacího řízení, provedené důkazy, hodnocení důkazů i závěr správce daně.

23. Za nedůvodnou označil žalovaný námitku, že jedině v daňové kontrole je umožněno daňovému subjektu uplatnit jeho práva, a že postupem správce daně a žalovaného byl žalobce zkrácen na svém právu prokázat oprávněné uplatnění nadměrného odpočtu. Žalobce měl možnost v průběhu celého vyměřovacího řízení vedeného před správcem daně prokázat správnost uplatněného nadměrného odpočtu, nebyl v tomto svém právu nijak omezen, naopak správce daně jej k tomu vyzýval jak formálními postupy, tak neformálním přístupem (telefonicky, e-mailem, ale i tím, že vyčkal více než dva měsíce poté, co žalobce vyjádřil „svůj příslib“ dodání dokladů). Byl jen věcí žalobce, že prostřednictvím svého zástupce setrval u pouhého „avizování dodání dokladů“, vyčkávání, zda bude obeslán k ústnímu jednání atd.
24. Za zásadní považuje žalovaný fakt, že žalobce ani ve fázi, kdy podal odvolání proti platebnímu výměru, neuplatnil odvolací důvody k hmotněprávní stránce vydaného rozhodnutí, a ani v odvolacím řízení nedoložil doklady, které, jak tvrdil, měl k dispozici. Žalobce tedy ani odvolacímu orgánu neumožnil, aby postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu provedl dokazování, měl-li by k dispozici žalobcem předložené doklady, resp. žalobcem navržené provedení konkrétních důkazních prostředků.
25. V závěru svého vyjádření k žalobě žalovaný deklaroval pochybnost, zda vůbec žalobce disponoval (disponuje) takovými doklady a důkazními prostředky, které avizoval a kterými by mohl zvrátit výsledek vyměřovacího řízení, tj. kterými by byly rozptýleny pochybnosti správce daně a prokázáno, že nadměrný odpočet byl uplatněn oprávněně a v souladu s právní úpravou.
26. V replce k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že argumentace žalovaného je soustředěna v podstatě do jednoho bodu, a to že žalovaný považuje za nepochopitelné, že žalobce, resp. jeho zástupce nedodal požadované doklady správci daně, a to ani v odvolacím řízení. Žalobce nicméně doklady měl začátkem července připraveny a byl ochoten je kdykoli dodat. Problém je v tom, že sídlo kanceláře zástupce žalobce je v Žatci, což je cca 80 km od sídla správce daně. Správce daně postupně rozšiřoval své požadavky na dokazování, takže v pozdější fázi bylo nutné předložit doklady za celý rok, nikoli jen za prověřovaný měsíc.

Výsledný počet požadovaných dokladů tak tvoří větší množství šanonů – cca 12. Takové množství je nutno přepravovat minimálně ve dvou plastových Euro přepravkách a absolutně je nelze skenovat a odesílat elektronicky, protože datový objem příloh elektronického podání je omezený. Je naprosto běžné, že pracovníci kontrolních oddělení jsou na výjezdech v terénu nebo se nachází u jiných kontrolovaných subjektů. Proto se dalo předpokládat, že je nutné se předem dohodnout, kdy budou pracovníci kontrolního oddělení přítomni v sídle správce daně. Správce daně přitom trval na zaslání dokladů a na žádost o ústní jednání nereagoval. Tvrzení žalovaného, že žalobce mohl dodat požadované doklady v rámci odvolacího řízení, postrádá dle názoru žalobce smysl, neboť bez předchozí dohody by nemohlo dojít k ústnímu jednání. Za absurdní pak žalobce označil spekulace žalovaného o tom, že zřejmě požadované doklady vůbec nemá. Žalobce je korporací podnikající od roku 1998 a za celou dobu existence neměl žádné zásadní problémy s povinnostmi vůči státu. Je subjektem s ročním obrátem kolem 50 mil. Kč a jako takový nemůže vykazovat ve svém účetnictví operace, ke kterým by snad neměl doklady.

27. Ve vyjádření k replice žalovaný uvedl, že trvá na svých závěrech učiněných v napadeném rozhodnutí. Žalobce byl vyzván k prokázání toho, co uváděl ve svém daňovém tvrzení, tedy aby prokázal opodstatněnost nároku na nadměrný odpočet ve výši, kterou v daňovém tvrzení sám uplatnil. Ze spisu nevyplývá, že správce daně po žalobci požadoval konkrétní počty dokladů, konkrétní objem dokladů či počty šanonů. V daném případě leželo důkazní břemeno na žalobci a záleželo pouze na něm, jaké konkrétní důkazy navrhne, jaké správci daně předloží, tj. jakou aktivitu vyvine, aby důkazní břemeno unesl a pochybnosti správce daně rozptýlil. Pokud žalobce uvedl, že u odvolacího orgánu by k doložení dokladů muselo být předem dohodnuto ústní jednání, žalovaný podotkl, že žalobci nic nebránilo v tom si takové ústní jednání např. telefonicky u odvolacího orgánu sjednat. Znovu však odkázal na právní úpravu úředních hodin s tím, že v době úředních hodin je na všech úradech finanční správy zajištěna vždy služba kvalifikovanými úředními osobami. Žalovaný proto odmítá, že žalobci nebylo umožněno ústní jednání.
28. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
29. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
30. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu ve výzvě správce daně uveden 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.

31. Podle § 89 odst. 3 daňového řádu ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.
32. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případně důvody přetrvávajících pochybností.
33. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
34. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
35. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
36. Žalobce především namítl, že vzhledem k objemu a rozsahu, jakož i podrobnosti šetření u něj správce daně od 20. 5. 2015 prováděl de facto daňovou kontrolu, kterou zakrýval postupem podle § 89 daňového řádu, resp. že způsobem a rozsahem provádění řízení byly porušeny § 89 a § 90 daňového řádu. Tuto námitku soud neshledal důvodnou.
37. Klíčovou otázkou je, zda POP byl správcem daně u žalobce prováděn v souladu s právní úpravou zakotvenou v § 89 a § 90 daňového řádu. NSS v rozhodnutí ze dne 25. 6. 2014 č.j. 1 Aps 20/2013-61 vyložil, že: *„Postup k odstranění pochybností je však specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene.“*
38. Ve smyslu § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu zahajuje správce daně POP výzvou, v níž musí být jeho pochybnosti uvedeny způsobem, který daňovému subjektu umožní, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8. 7. 2008 č.j. 9 Afs 110/2007-102 zdůraznil, že: *„Existence pochybností správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybností opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy*

ověření existence a povahy těchto skutkových důvodů – je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně.“ NSS však v uvedeném usnesení (a obdobně i v rozhodnutí ze dne 30.6.2016 č.j. 4 Afs 95/2016-36) zároveň zdůraznil, že pochybnost, kterou správce daně hodlá odstranit prostřednictvím POP, nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového totiž ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit.

39. V posuzované věci správce daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 18. 2. 2015 konstatoval, že není zřejmé, zda přijatá zdanitelná plnění uvedená v daňovém přiznání byla nebo budou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Konkrétně pak svou pochybnost založil *na porovnání poměru kumulovaných hodnot uskutečněných plnění k plněním přijatým za zdaňovací období leden až listopad 2014, jehož hodnota je 2,52, a poměru vypočteného z hodnot aktuálního zdaňovacího období, který je 0,51 s tím, že na základě zjištění tohoto významného navýšení přijatých plnění, kdy současně došlo k nezanedbatelnému poklesu uskutečněných plnění, není správce daně schopen pouze na základě hodnot uvedených v daňovém tvrzení jednoznačně vyvodit oprávněnost nárokováného odpočtu daně, neboť tento výkyv je mimořádný, dokonce i při meziročním porovnání zdaňovacích období roku 2013 a 2014. Správce daně tedy vycházel ze skutečnosti, že žalobce v aktuálním zdaňovacím období vykázal nízký poměr uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění a zároveň se oproti předchozím obdobím navýšila přijatá plnění a naopak došlo ke snížení uskutečněných plnění. Jak konstatoval NSS v již zmíněném rozhodnutí ze dne 30. 6. 2016 č.j. 4 Afs 95/2016-36: „(...) je nutné s odkazem na výše uvedenou judikaturu znovu zdůraznit, že správce daně při vyslovení pochybnosti o údajích uvedených stěžovatelkou v daňovém přiznání nemusel mít jistotu o jejich nesprávnosti, neprůkaznosti, neúplnosti či nepravdivosti. Plně totiž postačila existence důvodné obavy, že nárok na odpočet daně není oprávněný, která byla daná na základě nejistoty o realizaci ekonomické činnosti stěžovatelkou vyplývající z údajů uvedených v přiznání k dani.“* Dle názoru soudu je, a to i ve světle judikatury NSS, náhlý a z pohledu předchozí daňově relevantní minulosti daňového subjektu nekonzistentní výkyv v poměru přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění oprávněným důvodem pro zahájení POP.
40. Nelze přisvědčit námitce, že správce daně již výzvou ze dne 18. 2. 2015 fakticky u žalobce zahájil daňovou kontrolu. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 5. 12. 2018 č.j. 5 Af 11/2015-97 s odkazem na ustálenou judikaturu NSS (např. rozsudek ze dne 25. 6. 2014 č.j. 1 Aps 20/2013-61 či rozsudek ze dne 10. 10. 2012 č.j. 1 Ans 10/2012-52) akcentoval odlišný účel, smysl a povahu POP a daňové kontroly. Zatímco POP je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně, daňová kontrola oproti tomu umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu. S ohledem na princip zdrženlivosti a přiměřenosti bude proto zpravidla namíste nejprve zahájit POP, když daňová kontrola bude namíste jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že POP by

k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval. V dané věci správce daně u žalobce zahájil POP k objasnění skutkově relevantních okolností vztahujících se k jednomu (měsíčnímu) zdaňovacímu období. Vzhledem k tomu, že z vyplněného formuláře pro přiznání DPH správce daně nedokázal určit konkrétní přijatá a uskutečněná plnění, která považoval za problematická, nemohl v dané věci předvídat, v jakém rozsahu bude třeba v souvislosti s předmětným zdaňovacím obdobím předkládat daňové doklady. I z tohoto pohledu a při respektování zásady přiměřenosti a zdrženlivosti tak nešlo o obecnou výzvu k předložení veškerých dokladů, které by se mohly vztahovat k posuzovanému daňovému tvrzení.

41. Přestože obsahem výzvy ze dne 18. 2. 2012 bylo blíže nekonkretizované předložení evidence podle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým zdanitelným plněním za uvedené zdaňovací období, v návaznosti na dostatečně specifikované důvody pochybnosti správce daně je zřejmé, že výzva směřovala k předložení (jen) dokladů způsobilých prokázat nárok na odpočet DPH za předmětné zdaňovací období. Nedůvodná je proto i námitka, že správce daně po žalobci požadoval veškeré daňové doklady.
42. NSS v rozhodnutí ze dne 10. 10. 2012 č.j. 1 Ans 10/2012-52 shrnul, že zákonodárce v aktuální úpravě POP sleduje „*důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být přitom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správce daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoli zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoli průtahů*“.
43. Správce daně v posuzované věci zahájil POP výzvou ze dne 18. 2. 2015 a ukončil jej sdělením výsledku POP formou úředního záznamu ze dne 11. 9. 2015. Žalobce byl správcem daně kontaktován i neformálním způsobem, a to zejména prostřednictvím e-mailové komunikace. Dne 2. 3. 2015 byl žalobci správcem daně zaslán e-mail, na základě kterého následně žalobce telefonicky kontaktoval správce daně. V e-mailu ze dne 2. 4. 2015 správce daně vyzval žalobce k doplnění specifikovaných daňových dokladů. V e-mailu ze dne 8. 4. 2015 žalobce přislíbil požadované doklady dovézt. V reakci na dotaz správce daně žalobce e-mailem ze dne 24. 4. 2015 sdělil, že doklady jsou již téměř připravené, chybí jen knihy jízd. V e-mailu ze dne 30. 4. 2015 správce daně upozornil žalobce, že vyčká nejdéle do středy, poté bude žalobci do datové schránky doručen výsledek POP. E-mailem ze dne 11. 5. 2015 doručil žalobce správci daně další dokumenty. Správce daně informoval žalobce e-mailem ze dne 20. 5. 2015, že zaslané podklady nedostačují k úplnému objektivnímu náhledu na činnost firmy a k posouzení hodnot vykázaných v daňovém přiznání. Poté byla žalobci dne 30. 5. 2015 doručena výzva ze dne 20. 5. 2015 k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu s poučením o neunesení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu, nebude-li ze strany žalobce výzvě vyhověno. Dne 8.6.2015 zprávou doručenou do datové schránky správce daně žalobce požádal o prodloužení lhůty k doložení skutečností do 30. 6. 2015. Dne 3. 7. 2015 doručil žalobce do datové schránky správce daně odpověď na výzvu k prokázání skutečností, v níž uvedl, že zasílá některé doklady a evidence, přičemž z důvodu značného množství dokladů požadovaných ve

zbylých bodech výzvy by tyto doložil osobně při ústním jednání. Žalobce požádal o navrnutí termínu jednání po datu 16. 7. 2015. V reakci na sdělení výsledku POP podal žalobce v určené lhůtě správci daně návrh na pokračování v dokazování. V něm správci daně navrhl, aby k odstranění pochybností se žalobcem dohodl termín ústního jednání, na němž budou žalobcem předloženy další zbylé požadované důkazní prostředky, o kterých správce daně v úředním záznamu uvádí, že dosud nebyly předloženy. Zdůraznil, že požadované důkazní prostředky má k dispozici, ovšem pro jejich rozsáhlost není možné je zaslat elektronicky. Správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování, neboť žalobce v návrhu na pokračování žádné konkrétní důkazní prostředky nepředložil a nekonkretizoval. O tom byl žalobce informován podáním správce daně ze dne 9.10.2015.

44. Shora popsáný postup správce daně v průběhu POP soud hodnotí jako plynulý a v zásadě bezprůtahový. Žalobci byl poskytnut poměrně komfortní časový prostor k rozptýlení pochybností o uplatněném nároku na odpočet DPH, a to za vstřícného přístupu správce daně, který žalobci poskytl nezbytnou součinnost i adekvátní posečkání k doložení relevantních podkladů. Nutno však zdůraznit, že samotná délka POP nijak nevypovídá o míře, v jaké správce daně prověřuje oprávněnost daňového tvrzení. Podstatné jsou konkrétní pochybnosti, od nichž se nutně odvíjí požadavek správce daně na předložení či označení důkazních prostředků způsobily tyto pochybnosti odstranit. Rozsah, v jakém správce daně prováděl šetření a zjišťování informací, nebyl nepřiměřený situaci, v níž považoval za nezbytné prověřit pravdivost daňového tvrzení žalobce na základě oprávněné pochybnosti, která vyvstala po porovnání údajů vztahujících se k předcházejícím zdaňovacím obdobím.
45. Soud dodává, že ani postup správce daně ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu neindikoval a optikou žalobní námitky „nezakrýval“ daňovou kontrolu. NSS v rozhodnutí ze dne 22. 12. 2015 č.j. 4 Afs 238/2015-29 konstatoval, že: *„(...) smyslem a účelem postupu k odstranění pochybností je rychlé a jednoduché vysvětlení důležitých pochybností, které v průběhu řízení vyvstanou k určitému daňovému tvrzení. Nejvyšší správní soud přitom nevidí důvod, proč by mělo vydání výzvy podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu v průběhu postupu k odstranění pochybností automaticky představovat zásah do rychlosti a hospodárnosti řízení. (...) pokud v rámci postupu k odstranění pochybností nějaká pochybnost přetrvává, přičemž ji však lze objasnit jednoduchou reakcí daňového subjektu na výzvu podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, je zcela namístě upřednostnit tento postup před případnou daňovou kontrolou, jež je časově i administrativně postupem náročnějším. Důležité je, aby i případné další výzvy byly činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl naplněn smysl a účel postupu k odstranění pochybností. Daňový řád ostatně tuto možnost nevylučuje, nýbrž jak vyplývá z důvodové zprávy, ji sám předpokládá.“* Nelze proto přisvědčit námitce, že správce daně postupně rozšiřoval a stupňoval požadavky v takovém rozsahu, že bylo namístě zahájit daňovou kontrolu.
46. Důvodem pro zahájení daňové kontroly nebyl ani návrh žalobce na pokračování v dokazování. Daňový subjekt je ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu povinen, má-li za to, že dokazování by mělo být doplněno vzhledem k tomu, že pochybnosti nebyly (zcela) odstraněny, připojit či označit další konkrétní důkazní prostředky. Jedině tak může správce daně posoudit, zda má pokračovat v dokazování. V posuzované věci žalobce v návrhu na pokračování v dokazování uvedl, že: *„budou fyzicky předloženy další zbylé*

požadované důkazní prostředky, o kterých se v úředním záznamu píše, že nebyly předloženy.“ Správce daně však v úředním záznamu ze dne 11. 9. 2015, prostřednictvím kterého sdělil žalobci výsledek POP, nespécifikoval všechny doklady (důkazní prostředky), jimiž by žalobce měl prokázat (celý) uplatněný nárok na odpočet. Např. uvedl, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet, když ani nevysvětlil, proč je nájemní smlouva podepsaná subjektem odlišným od žalobce, dále uvedl, že nebyly předloženy doklady o nákupu PHM pro nákladní automobil a ani jiné důkazní prostředky dokládající uplatněný nárok, rovněž uvedl, že nebyly předloženy žádné doklady, které by prokázaly správnost údaje uvedeného na řádku 50. Pakliže žalobce v návrhu na pokračování v dokazování sám nespécifikoval, jaké další důkazní prostředky hodlá předložit, resp. jakými konkrétními důkazními prostředky chce podpořit své daňové tvrzení, byl postup správce daně souladný s citovanou právní úpravou § 90 odst. 3 daňového řádu. Soud v této souvislosti považuje za nutné dodat, že v odvolacím řízení podle daňového řádu se neuplatňuje koncentrační zásada, a žalobce tudíž mohl další konkrétní důkazní prostředky alespoň označit v odvolání proti platebnímu výměru, což však rovněž neučinil [§ 112 odst. 1 písm. e) a § 114 odst. 2 daňového řádu].

47. Neopodstatněnou soud shledal i námitku, že správce daně žalobci neumožnil předložit důkazní prostředky osobně a podat k nim ústní vysvětlení. Soud plně přisvědčuje argumentaci žalovaného, že dle ustanovení § 71 odst. 1 ve spojení s § 56 odst. 1 písm. a) daňového řádu svědčí každému daňovému subjektu právo dostavit se ke správci daně kdykoli v úředních hodinách pro veřejnost a učinit podání do protokolu. Žalobce nenamítal, že se v úředních hodinách pro veřejnost dostavil ke správci daně a že mu bylo odepřeno právo předložit důkazní materiál a učinit podání ústně do protokolu. Bez významu je v tomto směru ryze spekulativní tvrzení žalobce, že podatelna není určena k přejímání velkého množství dokladů ani k přijímání ústních vysvětlení, pokud žalobce této možnosti reálně nevyužil a objektivně nebyl konfrontován s odmítnutím ze strany příslušného finančního úřadu. Jestliže správce daně výslovně nereagoval na žádost žalobce o sjednání termínu za účelem osobního předání důkazního materiálu s ústním vysvětlením, porušil tím sice zásadu vstřícnosti zakotvenou v ustanovení § 6 odst. 4 daňového řádu, jde však o marginální zásah, který žalobce nikterak neomezil v uplatnění jeho práva předložit správci daně osobně důkazní prostředky a podat k nim ústní vysvětlení do protokolu.
48. Lichá je rovněž námitka, že postup správce daně ve svém výsledku nevedl ke správnému zjištění a stanovení daně, čímž správce daně porušil § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalobce opomíjí, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005 č.j. 1 Afs 54/2004-125), přičemž správce daně má právo po daňovém subjektu požadovat provedení důkazů o skutečnosti, na které se daňový subjekt podílel (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013 č.j. 9 Afs 57/2012-26). Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení hodlá prokázat, je zcela na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009 č.j. 9 Afs 63/2009-102). NSS v rozsudku ze dne 25. 9. 2014 č.j. 9 Afs 57/2013-37 konstatoval, že je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Žalobce byl ve výzvě k prokázání

skutečností ze dne 20. 5. 2015 upozorněn na důsledky nesplnění této výzvy v podobě neunesení důkazního břemene. Platební výměr tuto skutečnost výslovně reflektuje, neboť správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně deklarovaného v daňovém přiznání k DPH, když neprokázal uplatněný nárok daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a skutečnost, že přijatá plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. K neuznání nároku na odpočet daně tudíž nedošlo z důvodu nesprávného a nevstřícného procesního postupu správce daně, jak tvrdí žalobce, nýbrž v důsledku neunesení důkazního břemene žalobcem.

49. Vyjma námitky porušení § 89 a § 90 daňového řádu a článků 36 a 38 Listiny základních práv a svobod žalobce nespecifikoval, s jakým konkrétním ustanovením daňového řádu či ustanovením jiného právního předpisu měl postup správce daně kolidovat, a tedy v jakých konkrétních skutečnostech má spočívat porušení zásady zakotvené v § 5 odst. 1 daňového řádu. Soud již shora vyložil, že postup správce daně byl v souladu s § 89 i § 90 daňového řádu. Žalobci nebylo upřeno, aby svá práva a oprávněné zájmy u správce daně uplatnil, a to i formou ústního podání vysvětlení do protokolu včetně předložení všech relevantních důkazních prostředků. Neobstojí proto žalobní námitka stran porušení § 5 odst. 3 daňového řádu (zásada přiměřenosti), když navíc pro obecnost této námitky není zřejmé, jakým konkrétním způsobem měl správce daně žalobce nepřiměřeně zatěžovat. Nedůvodná je i námitka porušení zásad zakotvených v § 6 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, neboť správce daně poskytoval žalobci potřebnou součinnost i poučení o jeho právech a povinnostech a vyšel mu vstříc, resp. mu nijak nebránil, aby svá práva v řízení uplatnil. Souhrnně lze konstatovat, že správce daně neporušil žádnou zásadu spravedlivého procesu ve smyslu článků 36 a 38 Listiny základních práv a svobod.
50. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
51. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

Praha 14. května 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu