



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **Aluminium centrum, s. r. o.**, se sídlem Bubenská 942/8, Praha, zast. JUDr. Markétou Soukupovou, advokátkou se sídlem Josefa Resslera 1808, Most, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2019, č. j. 5 Af 56/2016 - 51,

**t a k t o:**

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

**O d ů v o d n ě n í:**

**I. Vymezení věci**

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2016, č. j. 25652/16/5300-21443-711478. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 10. 2015, č. j. 6430234/15/2007-50521-104752 – platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

[2] Stěžovatelka podala dne 26. 1. 2015 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2014, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 697 639 Kč. Porovnáním poměru kumulovaných hodnot uskutečněných plnění k plněním přijatým za zdaňovací období leden až listopad 2014 (jehož hodnota byla 2,52) a poměru vypočteného z hodnot za zdaňovací období prosinec 2014 (jehož hodnota byla 0,51) vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda přijatá zdanitelná plnění uvedená v daňovém přiznání byla nebo

budou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti stěžovatelky v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně proto stěžovatelku dne 18. 2. 2015 vyzval k odstranění uvedených pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tj. aby prokázala, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH, a aby předložila evidence podle § 100 zákona o DPH a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání. Jelikož stěžovatelka nedoložila potřebné podklady, tj. neprokázala oprávněnost nadměrného odpočtu ve výši uvedené v daňovém přiznání, sdělil správce daně stěžovateli výsledek postupu k odstranění pochybností (dále jen „POP“) s tím, že pochybnosti správce daně nebyly odstraněny. Následně stěžovatelka podala návrh na pokračování v dokazování, ve kterém uvedla, že *„správci daně budou fyzicky předloženy další zbylé požadované důkazní prostředky, o kterých v úředním záznamu píše, že nebyly doposud předloženy.“* Jelikož v návrhu na pokračování v dokazování nebyly uvedeny žádné konkrétní důkazní prostředky, kterými by stěžovatelka prokázala oprávněnost nadměrného odpočtu, správce daně neshledal důvod k pokračování v dokazování a rozhodl platebním výměrem tak, že nadměrný odpočet ponížil na částku 121 404 Kč (tj. do výše nadměrného odpočtu, jehož oprávněnost stěžovatelka skutečně prokázala). Platební výměr správce daně potvrdil žalovaný, přičemž proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka správní žalobu (viz výše).

## II. Rozhodnutí městského soudu

[3] Stěžovatelka v podané žalobě namítala, že měl správce daně zahájit daňovou kontrolu. Jelikož jeho pochybnosti o skutečnostech uvedených v daňovém přiznání byly obecné (nebyly dostatečně konkrétní) a navíc k jejich prokázání požadoval veškerou evidenci podle § 100 zákona o DPH, nejednalo se o postup k odstranění konkrétních pochybností, ale fakticky šlo o skrytou daňovou kontrolu. Stěžovatelka dokládala všechny požadované dokumenty tak, jak se telefonicky s pracovníci správce daně domluvila. Správce daně neumožnil konání ústního jednání, kde by všechny ostatní požadované dokumenty stěžovatelka doložila. Navíc sám správce daně vyhodnotil, že průběh řízení již neodpovídá POP. Došlo tedy k porušení zásady zákonnosti, přiměřenosti, spolupráce, vstřícnosti, jakož i legitimního očekávání. Stěžovatelka dále uvedla, že k neprokázání nároku na nadměrný odpočet nedošlo z důvodu neunesení důkazního břemene, ale z důvodu nesprávného a nevstřícného postupu správce daně. Veškeré požadované důkazy totiž měla připravené, nebylo je však možné zaslat elektronicky, poštou, ani podat na podatelně, protože stěžovatelka považovala za nezbytné podat k nim potřebná ústní vyjádření. Správce daně však odmítl ústní jednání provést.

[4] Městský soud žalobu stěžovatelky s odkazem na § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. V odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že POP slouží k odstranění konkrétních pochybností. Neznamená to však, že by správce daně musel mít jistotu o tom, že údaje uvedené v daňovém přiznání jsou nesprávné. V případě stěžovatelky přitom vznikla zásadní pochybnost na základě odlišného poměru kumulovaných hodnot přijatých a uskutečněných plnění. Jednalo se o náhlý a z pohledu předchozí daňově relevantní minulosti stěžovatelky nekonzistentní výkyv, což je podle názoru městského soudu oprávněný důvod pro zahájení POP. Z daňového přiznání nemohl správce daně určit,

pokračování

která konkrétní plnění jsou problematická, proto byla výzva k předložení evidence podle § 100 zákona o DPH oprávněná. V souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti bylo namíste zahájit právě POP, nikoliv daňovou kontrolu, neboť bylo jasné, že výzva směřuje k doložení důkazů vztahujících se k nadměrnému odpočtu v rámci jednoho zdaňovacího období, nikoliv k předložení veškerých daňových dokladů, jak tvrdila stěžovatelka. Přestože POP trval celkově přes půl roku, zhodnotil jej městský soud jako plynulý a v zásadě bezprůtahový. Stěžovatelka měla dostatečný prostor doklady doložit. K zahájení daňové kontroly pak nepostačoval stěžovatelčin návrh na doplnění dokazování, protože v tomto návrhu žádné konkrétní důkazy nepředložila, ani neoznačila. V daňovém řízení se neuplatňuje koncentrační zásada, proto stěžovatelka mohla všechny podklady doložit i v průběhu odvolacího řízení, což však neučinila. Stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby se ke správci daně dostavila osobně kdykoliv v úředních hodinách. Správce daně sice porušil zásadu vstřícnosti tím, že výslovně nereagoval na žádost o sjednání ústního jednání, jednalo se však o marginální zásah, který stěžovatelku neomezil v uplatnění jejího práva předložit správci daně osobně důkazní prostředky a podat k nim ústní vysvětlení do protokolu. Závěrem městský soud uvedl, že v daňovém řízení má primárně daňový subjekt dokazovat to, co sám tvrdí. Daňové řízení není vedeno vyšetřovací zásadou. Je tedy zcela na úvaze daňového subjektu, jakými důkazními prostředky prokáže svá tvrzení. K neuznání nároku na odpočet daně tudíž nedošlo z důvodu nesprávného procesního postupu správce daně, ale v důsledku neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

### III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

/vč. repliky stěžovatelky/

[5] Rozhodnutí městského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, v níž uvedla, že rozsudek městského soudu napadá z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem), § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (vady řízení před správním orgánem) a § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (vady řízení před soudem).

[6] Konkrétně stěžovatelka namítala, že celý procesní postup správce daně byl nezákonný, neboť POP byl zahájen nesprávně, přičemž následně v něm bylo i nesprávně pokračováno. Tím došlo k překročení mezi POP. Namísto zahájení daňové kontroly, ve které by mohla stěžovatelka využít všech svých procesních práv, rozhodl správce daně bez dalšího o její daňové povinnosti, aniž by vůbec zkontroloval stěžovatelčino účetnictví, a tedy správnost a oprávněnost svého výpočtu nadměrného odpočtu. Stěžovatelka nebyla vyzvána k doložení účetnictví ani v průběhu odvolacího řízení. Současně nebyla upozorněna na výsledky zjištěného skutkového stavu, ze kterého bude žalovaný v rozhodnutí vycházet, což ve svém rozsudku pominul i městský soud. Stěžovatelce se jeví celá situace o to více absurdní, když jí sám správce daně sdělil, že došlo k překročení mezi POP a že bude namíste zahájit daňovou kontrolu. Stěžovatelka tedy počítala s takto avizovanou daňovou kontrolou. Zdůraznila, že POP má být rychlý a má směřovat k odstranění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. V případě stěžovatelky však byl POP zahájen výzvou nekonkrétní, pochybnost byla založena pouze na základě číselného rozdílu. Stěžovatelka zasílala správci daně potřebné daňové doklady, některé však měl v dispozici jednatel, kterého nebylo možné sehnat ihned, protože se jedná o pracovně velmi exponovanou osobu nacházející se často v zahraničí. Elektronické dokládání dokumentů je v tomto ohledu problematické, neboť maximální velikost zprávy

je omezená. Správci daně bylo nutné doložit větší množství dokladů, proto bylo namíste sjednat ústní jednání. Tomuto požadavku však správce daně nevyhověl. Stěžovatelka má navíc sídlo své provozovny v Žatci, takže nebylo možné docházet ke správci daně do Prahy a kontrolovat, zda jsou příslušní pracovníci přítomni. Pakliže by byla prováděna daňová kontrola přímo u stěžovatelky, měl by správce daně možnost kdykoliv se dostavit a všechny doklady prověřovat. Nemohlo by tak dojít k tomu, že správce daně odmítl stěžovatelce přiznat nárok na odpočet v hodnotě zhruba půl milionu Kč. Stěžovatelka je subjektem bez sebemenších daňových problémů již přes 20 let a má všechny doklady a dokumenty v pořádku.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka neuvádí novou argumentaci, pouze opakuje námitky tak, jak je již uplatnila v odvolání a následně v žalobě. Uvedl, že postup správce daně odpovídal požadavkům judikatury Nejvyššího správního soudu. Správce daně měl konkrétní pochybnosti o průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plnění a tyto pochybnosti ve výzvě jasně konkretizoval způsobem, který stěžovatelce umožňoval jejich odstranění. Toto potvrdil i městský soud. Není pravdou, že by správce daně rozhodl o daňové povinnosti stěžovatelky bez dalšího. Správce daně prováděl dokazování, ověřoval údaje v systému VIES (*VAT Information Exchange System* - informační systém umožňující správcům daně států EU sdílení dat a výměnu informací o plátcích DPH) a v centrálním registru JSD (jednotných správních dokladů - tiskopisů písemných celních prohlášení), zaslal výzvu Komerční bance, a. s. k poskytnutí informací a stěžovatelce zaslal výzvu k prokázání skutečností. K překročení mezí POP nedošlo. Stěžovatelka přes opakované výzvy neunesla své důkazní břemeno, přičemž ani v odvolacím řízení další důkazní prostředky neoznačila. Pokud jde o povinnost seznámit stěžovatelku s výsledky zjištěného stavu věci, žalovaný uvedl, že jako odvolací orgán neprováděl žádné dokazování, ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru, proto nebylo na místě stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi seznamovat, neboť k žádným novým zjištěním nedošlo. Správce daně stěžovatelce nic o překročení mezí POP nesdělával – naopak, uvedl pouze to, že POP je nezbytné ukončit, byť s výsledkem, že oprávněnost nadměrného odpočtu nebyla prokázána. Výzva k odstranění pochybností splňovala náležitosti podle § 89 daňového řádu. Pokud jde o délku POP, žalovaný uvedl, že k jeho prodlužování docházelo na základě postupu zástupce stěžovatelky, který nedokládal všechny potřebné dokumenty, ale pouze „sliboval“ dodání podkladů, které však nakonec vůbec nedodal. Pokud by stěžovatelka vyhověla výzvě k odstranění pochybností ve lhůtě stanovené ve výzvě, mohl být POP ukončen prakticky bezprostředně. Tvrzení o dlouholeté bezproblémové historii nemá na projednávaný případ žádný vliv. Bylo na samotné stěžovatelce, aby správci daně dodala potřebné doklady, jejich rozsah přitom nemůže mít přímý vliv na průběh POP. Nedůvodná je proto také námitka o vzdálenosti provozovny či kanceláře zástupce stěžovatelky od sídla správce daně. Na všech finančních úřadech a pracovištích jsou po dobu úředních hodin přítomny kvalifikované úřední osoby, které mohou od stěžovatelky potřebné doklady převzít. Stěžovatelka navíc byla v průběhu celého řízení zastoupena daňovým poradcem, musela si být proto vědoma možných následků neunesení důkazního břemene. Žádný předpis neukládá žalovanému povinnost stěžovatelku upozorňovat či vyzývat k tomu, aby potřebné doklady někam dovezla, sdělovat před doručením rozhodnutí předběžné výsledky či správní úvahy o dalším procesním postupu, který žalovaný zvolí.

pokračování

[8] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že dodávání veškerých podkladů a důkazních prostředků je typickým postupem v rámci daňové kontroly. V případě stěžovatelky však nebyla zahájena daňová kontrola, nýbrž POP – v rámci něhož nestačí pochybnosti vymezit toliko poměrem přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, neboť tento poměr není výrazem žádné analýzy opřené o skutkové důvody, ale pouhým výsledkem početní operace. V případě stěžovatelky byly pochybnosti založeny právě na takové početní operaci, tedy fakticky pouze na základě toho, že stěžovatelka vykázala v daňovém přiznání vyšší nadměrný odpočet než v předcházejících měsících. Dále stěžovatelka uvedla, že některé doklady měl u sebe jednatel, který je často mimo Českou republiku. Pokud by však byla zahájena daňová kontrola, měl by správce daně veškeré potřebné podklady již od počátku k dispozici. Podle názoru stěžovatelky podatelna správce daně není určena k přebírání velkého množství podkladů, k sepisování protokolů o ústním jednání, nýbrž je zažitou praxí, že daňový subjekt jedná vždy s těmi pracovníky správce daně, kteří řízení vedou. Stěžovatelka poukázala na § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, podle kterého je to odvolací orgán, který může provádět dokazování. Neplatí proto tvrzení žalovaného, že doklady bylo možno doručit také v odvolacím řízení. Závěrem uvedla, že došlo ke zneužití institutu POP, k jeho nesprávnému zahájení a že celé dokazování mělo proběhnout v rámci daňové kontroly, neboť požaduje-li správce daně předložit kompletní účetnictví a evidenci za určité zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podstatou kasační stížnosti jsou v podstatě tři okruhy námitek. První se týká vztahu postupu k odstranění pochybností (POP) a daňové kontroly, neboť stěžovatelka tvrdí, že postup správce daně neodpovídal POP, ale fakticky se jednalo o daňovou kontrolu. Druhá námitka směřuje do postupu žalovaného v odvolacím řízení, ve kterém žalovaný stěžovatelku nevyzval k doložení účetnictví a neseznámil ji se zjištěným stavem věci. Závěrem pak stěžovatelka namítá to, že v rozporu se zákonem neproběhlo ústní jednání, přestože o něj žádala.

##### *IV. a) Ke vztahu POP a daňové kontroly*

[12] V souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených konkrétní pochybnosti, vyzve daňový subjekt k jejich odstranění. Ve výzvě musí své pochybnosti uvést tak, aby se daňový subjekt mohl k pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat a předložit důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností (§ 89 odst. 2 daňového řádu).

[13] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že v rámci vyměřovacího řízení dochází při uplatňování nadměrného odpočtu ke střetu zájmu daňového subjektu uplatňujícího nárok na nadměrný odpočet na co nejrychlejším průběhu tohoto řízení, jehož výsledkem bude vrácení nadměrného odpočtu v požadované výši, a povinnosti správce daně ověřit splnění všech zákonných podmínek pro jeho vrácení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017 - 68). Jestliže správci daně vzniknou o tvrzených daňových povinnostech pochybnosti, je podle povahy věci oprávněn zahájit POP či daňovou kontrolu. Oba procesní instituty, tj. POP i daňová kontrola, slouží k prověření správnosti daňových povinností a o jejich použití a volbě se podle procesní vhodnosti rozhodne správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31, č. 3175/2015 Sb. NSS).

[14] Volba správce daně mezi POP a daňovou kontrolou však není neomezená. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS, „*[p]ostup k odstranění pochybností (§ 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu břemene důkazního. Legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou.*“ Rozhodující pro volbu některého z těchto procesních postupů je především princip zdrženlivosti a přiměřenosti, za současného zohlednění povahy pochybností, které správce daně skutečně nabyl.

[15] Otázku povahy pochybností řešil v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Byť se jednalo o řešení ve vztahu k tzv. vytýkácímu řízení na základě právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tj. dnes již neúčinné právní úpravy, závěr ohledně povahy pochybností je v tomto ohledu použitelný i v nyní souzené věci. Rozšířený senát v citovaném usnesení uvedl, že v případě vytýkácího řízení [dnes postupu k odstranění pochybností (POP)] musí mít správce daně pochybnosti dostatečně konkrétní a tyto pochybnosti je daňovému subjektu povinen sdělit tak, aby byl schopen je odstranit. Správce daně má tedy povinnost sdělit dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem konkrétní pochybnost, jakož i to, jakým způsobem má být tato pochybnost vyvrácena. Obecná výzva k tomu, aby daňový subjekt vysvětlil údaje na určitém řádku daňového přiznání, není dostačující. Pochybnost musí být opřena o důvody objektivně existující.

[16] V nyní projednávané věci stěžovatelka namítala, že pochybnost správce daně nebyla dostatečně konkrétní, neboť vyplývala pouze z číselného poměru uskutečněných a přijatých plnění, což není dostačující. Dle jejího názoru měl tudíž správce daně zahájit daňovou kontrolu, nikoliv POP. S touto námitkou Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit.

[17] Ve výzvě k odstranění pochybností, která byla stěžovatce doručena dne 19. 2. 2015, správce daně uvedl, že mu vznikly pochybnosti o průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C daňového přiznání, neboť nebylo zřejmé, zda

pokračování

přijatá plnění byla nebo budou použita pro uskutečnění ekonomické činnosti stěžovatelky. Přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně výrazně přesahovala uskutečněná plnění. Konkrétně správce daně uvedl: „*Pochybnosti vznikly na základě 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. 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 tudíž jednoznačně uvedl, že pochybnosti nevznikly pouze na základě vypočtení poměru přijatých a uskutečněných plnění, jak tvrdí stěžovatelka (tedy pouhé početní operace), ale na základě porovnání tohoto poměru v delším časovém horizontu, tj. v průběhu celého roku 2014, jakož i v meziročním srovnání. Jeho pochybnost byla založena na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti stěžovatelky, tj. analýze delšího časového období. Rozdíly v uplatňovaných nadměrných odpočtech za tak dlouhé časové období představují zcela objektivně existující důvody vzniku pochybnosti ve smyslu výše citovaného usnesení rozšířeného senátu. Jednalo se o konkrétní pochybnosti v rámci jediného zdaňovacího období (prosinec 2014), a to pouze ve vztahu k uplatněnému nadměrnému odpočtu, nikoli obecnou pochybnost, která měla směřovat k zahájení daňové kontroly. Správce daně tudíž zcela v souladu s principem zdrženlivosti a přiměřenosti přistoupil k zahájení POP.

[18] Výzva k odstranění pochybností obsahovala rovněž konkrétní pokyny, co by stěžovatelka měla učinit a jaké dokumenty předložit, aby pochybnosti správce daně rozptýlila. Správce daně stěžovatelku vyzval k předložení evidence podle § 100 zákona o DPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, vč. daňových dokladů. Výslovně uvedl, aby stěžovatelka prokázala, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. Není pochyb o tom, že stěžovatelka byla vyzvána výslovně k doložení dokumentů vztahujících se k prokázání oprávněnosti nadměrného odpočtu výhradně za zdaňovací období prosinec 2014. Výčet a rozsah uvedených dokumentů přitom nelze považovat za natolik široký, že by došlo k nepřipustné záměně postupu při odstraňování pochybností s daňovou kontrolou. Správce daně se tedy neomezil se na pouhé konstatování pochybnosti, aniž by tyto pochybnosti řádně specifikoval, ale rovněž dostatečným způsobem odůvodnil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny a jakým způsobem mají být odstraněny.

[19] Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá (srov. např. výše citované usnesení rozšířeného senátu, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 - 36, či ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017 - 68). Ani v nyní projednávané věci správce daně nemohl mít jistotu o tom, že je nadměrný odpočet uplatňován neoprávněně, neboť v okamžiku podání daňového přiznání disponoval potřebnými informacemi o okolnostech, za nichž k daňovým plněním došlo, daňový subjekt, tj. stěžovatelka. Na základě podaného daňového přiznání však vznikla pochybnost opřená o konkrétní skutkové důvody vyplývající z analýzy založené na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti stěžovatelky (rozdílný poměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v porovnání

s předcházejícími zdaňovacími obdobími roku 2014, jakož i v meziročním srovnání). Jednalo se tudíž o zcela legitimní důvod k zahájení POP.

[20] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti uvedla, že celá situace je absurdní, neboť sám správce daně sdělil, že došlo k překročení mezí POP a že bude namíste zahájit daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud uvádí, že správní spis žádné takovéto sdělení správce daně neobsahuje. Stěžovatelka měla nejspíše na mysli e-mail ze dne 30. 4. 2015, který jí správce daně zaslal v následujícím znění: *„Bylo by třeba, abyste začátkem týdne (nejlépe v pondělí) poslal nebo přivezl doklady k šetření u DS Aluminium centrum s.r.o., protože čas pokročil a vzhledem k tomu, že Postup k odstranění pochybností má být krátké a rychlé šetření, tak náš nynější postup tomu neodpovídá a my budeme nuceni vypracovat výsledek s tím, že jste neprokázali oprávněnost nárokováného odpočtu a navíc dodanit osvobozená plnění do JČS. Potom byste měli možnost v 15-ti denní lhůtě podat návrh na pokračování v dokazování a zahájila by se klasická kontrola. Počkáme Vám nejdéle do středy, poté Vám do datové schránky přijde výsledek POP.“* Z tohoto e-mailu však nelze dovozovat, že by sám správce daně potvrdil překročení mezí POP. Z uvedeného textu lze dovodit toliko to, že správce daně stěžovatelku upozornil na charakteristiku postupu k odstranění pochybností jakožto rychlého procesního postupu směřujícího k odstranění pochybností, jak uvedl žalovaný. Postupoval přitom plně v souladu se zásadou spolupráce, když stěžovatelce poskytl další časový prostor pro doložení potřebných dokladů (*„počkáme Vám nejdéle do středy“*). V žádném případě však stěžovatelce nesdělil, že meze POP byly překročeny.

[21] K uvedenému Nejvyšší správní soud dále dodává, že k prodlužování POP (jehož výsledek byl sdělen až v září 2015) došlo z důvodu procesního postupu zástupce stěžovatelky, jak ostatně již uvedl žalovaný. Stěžovatelka byla vyzvána k odstranění pochybností v únoru 2015. Správce daně ji kontaktoval za účelem doložení potřebných dokladů ještě celkem pětkrát (2. 3. 2015, 2. 4. 2015, 24. 4. 2015, 30. 4. 2015 a 20. 5. 2015). Potřebné doklady však nedoložila, resp. doložila jen některé. To však nelze klást k tíži žalovaného, který POP zahájil plně v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem městského soudu v tom, že meze POP nebyly překročeny a že stěžovatelce byl poskytnut dostatečný časový prostor k odstranění pochybností. Tohoto prostoru však stěžovatelka nevyužila. A přestože trval POP celkově více než půl roku, považuje jej Nejvyšší správní soud za odpovídající procesnímu postupu stěžovatelky.

[22] Námitka stěžovatelky, že správce daně rozhodl o její daňové povinnosti bez dalšího, je nedůvodná. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně stěžovatelku konkrétním způsobem vyzval, aby odstranila konkrétní pochybnosti. Rozhodnutí o daňové povinnosti předcházelo řádně zahájený POP, v rámci něhož však stěžovatelka oprávněnost nadměrného odpočtu neprokázala. Doložení všech potřebných dokumentů k prokázání oprávněnosti nadměrného odpočtu by přitom stěžovatelce nemělo činit potíže, zvláště pokud sama tvrdí, že je subjektem bez sebemenších daňových problémů již přes 20 let a má všechny doklady a dokumenty v pořádku. Uvedené platí tím spíše, je-li při POP prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu břemene důkazního daňový subjekt, tj. stěžovatelka (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 1 Aps 20/2013 - 61).

[23] Nedůvodná je také námitka týkající se vzdálenosti provozovny stěžovatelky a sídla správce daně. Pakliže stěžovatelka uplatňovala v daňovém přiznání nárok na nadměrný odpočet, bylo její povinností doložit veškeré potřebné doklady tak, aby správce daně mohl

pokračování

oprávněnost nadměrného odpočtu posoudit. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil rovněž námitce, že stěžovatelka požadované podklady dle domluvy se správcem daně dokládala. Přes opakované výzvy správce daně zástupce stěžovatelky dodání dokladů opětovně „sliboval“, aniž by však svým slibům dostál, jak uvedl žalovaný. Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl, že stěžovatelka nejprve v průběhu odvolacího řízení (jakož i v řízení před soudem) tvrdila, že všechny potřebné doklady měla k dispozici a připravené k předání na ústním jednání, vzápětí však uváděla, že některé doklady měl u sebe jednatel, který jakožto vytížená osoba tráví mnoho času v zahraničí. Z této argumentace stěžovatelky naopak vyplývá, že ve skutečnosti doklady připravené ve svém sídle neměla, neboť jimi disponoval jednatel nacházející se v zahraničí.

[24] S ohledem na vše výše uvedené proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že nedošlo k překročení mezí POP a jeho nepřipustné záměně s daňovou kontrolou.

#### IV. b) K absenci ústního jednání

[25] Nejvyšší správní soud uvádí, že neprovedení ústního jednání nemá automaticky za následek porušení principu rovnosti zbraní v daňovém řízení. O jeho porušení lze hovořit pouze tehdy, jestliže by stěžovatelce neprovedení ústního jednání zabránilo překládat důkazy či účastnit se jejich provádění. Aby byla námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení úspěšná, musí být opřena o omezení účasti stěžovatelky při zjišťování skutkového stavu (přiměřeně srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 144/2014 - 42).

[26] V nyní posuzované věci nebyla stěžovatelka nijak omezena v předkládání listin, kterými by oprávněnost nadměrného odpočtu uplatněného v daňovém přiznání prokázala. Sama ani provedení nových důkazů nenavrhovala. Tvrzení uvedené v návrhu na pokračování v dokazování, že „*správci daně budou fyzicky předloženy další zbylé požadované důkazní prostředky, o kterých v úředním záznamu píše, že nebyly doposud předloženy*“, nelze v tomto ohledu považovat za dostatečné, neboť žádný konkrétní návrh neobsahovalo. Správce daně přitom při posuzování oprávněnosti nadměrného odpočtu vycházel z těch listin, které stěžovatelka sama předložila. V e-mailu ze dne 11. 5. 2015 nadto sám zástupce stěžovatelky uvedl: „*Do Prahy přijet sice mohu, ale nepřivezl bych nic jiného, než co nyní posílám, takže si myslím, že takto to bude zatím efektivnější.*“ Nelze proto dojít k závěru, že by stěžovatelka byla jakýmkoli způsobem omezena na účasti při zjišťování skutkového stavu věci.

[27] Současně je nezbytné připomenout, jak již uvedl městský soud, že v odvolacím řízení podle daňového řádu se zásada koncentrace neuplatňuje a stěžovatelka měla možnost veškeré důkazy (alespoň) označit i v podaném odvolání. Stěžovatelka však požadované doklady nedoložila, ani neoznačila, pouze opakovaně tvrdila (stejně jako v podané kasační stížnosti), že měla požadované doklady připravené. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožnil s hodnocením městského soudu, že stěžovatelka nebyla ve svém právu předložit správci daně důkazní prostředky nijak omezena. Z těchto důvodů považuje Nejvyšší správní soud námitku neprovedení ústního jednání za nedůvodnou.

#### IV. c) K postupu žalovaného v odvolacím řízení

[28] Poslední námitka stěžovatelky směřovala do postupu žalovaného v odvolacím řízení, ve kterém žalovaný stěžovatelku nevyzval k doložení účetnictví a neseznámil ji se zjištěným stavem věci.

[29] Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno na bedrech daňového subjektu – stěžovatelky (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 21.7.2016, č. j. 2 Afs 34/2016 - 45), je námitka ohledně (ne)vyzvání k doložení účetnictví zcela nedůvodná. Naopak, bylo povinností stěžovatelky požadované doklady doložit a prokázat tak svá tvrzení. Pakliže stěžovatelka v odvolání pouze obecně tvrdila, že má požadované doklady připravené, aniž by je však doložila, nelze žalovanému v jeho postupu nic vytýkat.

[30] Pokud jde o povinnost žalovaného jakožto odvolacího orgánu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, tj. povinnost seznámit stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, Nejvyšší správní soud uvádí, že smysl této povinnosti je v předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí. Tato povinnost se proto vztahuje na případy, kdy odvolací orgán provádí dokazování či dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Doložila-li by stěžovatelka požadované doklady v odvolacím řízení, bylo by jistě na místě tyto důkazy provést. V posuzované věci však žalovaný žádné dokazování neprováděl, neboť stěžovatelka žádné doklady nedoložila. Naopak, vyšel z podkladů shromážděných správcem daně, aniž by dospěl k jinému závěru. Nebyl tedy žádný důvod seznamovat stěžovatelku se zjištěným stavem věci, neboť tento stav zůstal v porovnání se stavem věci v řízení před správcem daně nezměněn. I tato námitka je proto nedůvodná.

## V. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 6. března 2020

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu