

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **PROFI-CZ, spol. s r. o.**, se sídlem Plovární 478/1, Plzeň - Jižní Předměstí, zast. Mgr. Miroslavem Surmánkem, advokátem se sídlem Loretánská 173/1, Praha 1 - Hradčany, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 10. 2016, čj. 9 A 252/2015-61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2014, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 73 300 Kč. Správce daně (žalovaný) vydal výzvu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, neboť mu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňovém přiznání. Ve výzvě ze dne 19. 2. 2015, kterou zahájil postup k odstranění pochybností, uvedl, že **1)** dosud nebyly odstraněny pochybnosti správce daně za zdaňovací období květen 2014 a **2)** tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění výrazně převyšuje výši uskutečněných plnění. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a zda byla tvrzená zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata od plátců ve výši vykazované

v přiznání. Proto žalobkyni vyzval, aby tyto pochybnosti odstranila a prokázala, že plnění přijala od plátců daně a že má k dispozici daňové doklady. Dále žalobkyni vyzval, aby předložila evidenci uskutečněných plnění podle § 100 zákona o DPH a objasnila způsob jejího vedení a aby předložila daňové doklady vztahující se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

[2] Protože se v průběhu postupu k odstranění pochybností nepodařilo ani po dalším procesním vývoji tyto pochybnosti odstranit, žalovaný zahájil dne 14. 12. 2015 za zdaňovací období prosince 2014 daňovou kontrolu.

[3] Žalobkyně v následně podané žalobě žádala, aby městský soud vyslovil, že postup k odstranění pochybností ve věci DPH za toto zdaňovací období byl nezákonným zásahem. Soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 5. 10. 2016. Podle něj výzva žalovaného splňovala požadavky § 89 odst. 2 daňového řádu; žalovaný v ní žalobkyni sdělil důvody postupu k odstranění pochybností a způsob, jakým by je měla odstranit. Nebyla výrazem libovůle žalovaného, sama žalobkyně ostatně v žalobě přiznává, že výzvě porozuměla a reagovala předložením záznamní evidence a dalších daňových dokladů.

[4] Soud se neztotožnil ani s námitkami týkajícími se nezákonnosti průběhu postupu k odstranění pochybností. Nepovažoval za relevantní jen fakt, že žalobkyně žalovanému nepochybně součinnost poskytovala, ale hodnotil i to, zda její odpovědi a reakce na výzvy vedly k efektivnímu prověření její daňové povinnosti. Z obsahu spisu vyplývá, že žalovaný průběžně soustřeďoval podklady a vyhodnocoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, avšak pro neprůkaznost části dokladů se mu nepodařilo dospět k potřebným zjištěním v rámci postupu k odstranění pochybností. Soud neshledal nezákonnými namítané prodlevy v postupu žalovaného; tyto prodlevy jsou pochopitelné vzhledem k analýze dokladů žalobkyně a její záznamní povinnosti v rozsahu desítek faktur, způsobu přístupu žalobkyně k požadavkům žalovaného a další paralelní činnosti správce daně vůči jiným daňovým subjektům.

II. Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nesouhlasila se závěry městského soudu, proto podala proti rozsudku rozsáhlou **kasační stížnost** z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatelka nejdříve dlouze zrekapitulovala dosavadní průběh postupu žalovaného již od zahájení postupu k odstranění pochybností za jiné zdaňovací období, a to za květen 2014 (str. 1–17 kasační stížnosti). Již tento postup, od něhož žalovaný odvozuje důvod pro zahájení postupu k odstranění pochybností za období prosince 2014, byl podle ní nezákonný. Ve zbylé části kasační stížnosti (str. 18–28) se stěžovatelka věnuje kasačním důvodům ve vztahu ke zdaňovacímu období prosince 2014.

[7] Stěžovatelka spatřovala nezákonný zásah žalovaného v tom, že zahájil postup k odstranění pochybností na základě nekonkrétní výzvy, dále se dopustil průtahů v postupu k odstranění pochybností, použil tento postup nevhodně a překročil přípustný

pokračování

rozsah požadovaných dokladů. V kasační stížnosti pak své námitky strukturuje do čtyř základních okruhů ve vztahu k závěrům, které formuloval městský soud.

Nesprávné posouzení konkrétnosti výzvy žalovaného ze dne 19. 2. 2015

[8] Výzva k odstranění pochybností má obsahovat konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. Výzva ze dne 19. 2. 2015 však byla nekonkrétní a stěžovatelka prakticky dosud netuší, co má prokazovat a v čem spočívají pochybnosti žalovaného za období prosince 2014. Má-li být touto pochybností dosud neukončené daňové řízení za květen 2014, je taková výzva v rozporu s § 89 odst. 2 daňového řádu. Není způsob, jak by stěžovatelka mohla tyto pochybnosti odstranit, ledaže by odstranila pochybnosti za květen 2014; na to má však stěžovatelka omezený vliv, neboť o tom, zda byly pochybnosti odstraněny, rozhoduje nakonec opět žalovaný.

[9] Stěžovatelka dosud se žalovaným spolupracovala, na všechny výzvy (i za jiná zdaňovací období) vždy odpovídala a požadované doklady předkládala, přesto žalovaný pořád tvrdí, že jeho pochybnosti přetrvávají. Konkrétní pochybnosti přitom žalovaný sdělil stěžovatelce poprvé až v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností, který jí doručil dne 5. 10. 2015.

[10] Stěžovatelka zdůraznila, že správce daně si musí sporné skutečnosti ujasnit před vydáním výzvy, např. i s využitím místního šetření (viz rozsudek NSS ve věci 1 Aps 20/2013). Nesouhlasí se závěrem soudu, že žalovaný v této fázi nemohl znát její obchodní činnost do takové míry, aby mohl výzvu formulovat konkrétněji; žalovaný byl naopak s její činností obeznámen poměrně důkladně, neboť již sedm měsíců prováděl postup k odstranění pochybností za květen 2014. Proto mohl a měl své pochybnosti vyjádřit mnohem konkrétněji. Stěžovatelka odmítá argument městského soudu, že by u ní žalovaný dlouhodobě sledoval výši daňové povinnosti (což je přípustný důvod pro zahájení postupu k odstranění pochybností). Ve výzvě ze dne 19. 2. 2015 nebyla o dlouhodobém sledování daňové povinnosti jakákoliv zmínka.

Nesprávné úvahy městského soudu o otázce rozptýlení pochybností žalovaného

[11] Stěžovatelka tvrdí, že městský soud hodnotil kvalitu podkladů předložených žalovanému a několikrát se zmínil o nedostatcích v předložené záznamní evidenci. Tato záznamní evidence předložená při místním šetření dne 1. 4. 2015 spolu se všemi přijatými a vydanými daňovými doklady a dalšími důkazními prostředky dle názoru stěžovatelky naprosto vyhovuje požadavkům v § 100 zákona o DPH; závěry městského soudu tedy nemají žádnou oporu ve spisu. Postrádal-li žalovaný u nyní již opravené evidence DIČ dodavatelů, mohl je získat jednoduchým porovnáním druhé záznamní evidence s první, která DIČ obsahovala (to však neprovedl).

[12] Stěžovatelka dále namítá, že hodlala svá tvrzení o údajích v předložených záznamních evidencích prokazovat při jednání před městským soudem, ale ten navržené důkazy nepřipustil pro nadbytečnost a jednoduše se přiklonil k názoru žalovaného, že nebyly odstraněny pochybnosti správce daně ohledně přijatých faktur (nájem osobních

vozidel a pronájem skladu). Stěžovatelce však není zřejmé, jak by mohla na základě záznamní evidence dokazovat, zda uvedená přijatá plnění sloužila k uskutečňování zdanitelných plnění, či nikoliv; k tomu jsou potřeba zcela jiné doklady. Městský soud sice stěžovatelce vytkl, že nijak jinak nedoložila, kdy a od koho převzala a najala vozidla; jak je využila pro svoji ekonomickou činnost; a že neprokazovala materiální podstatu fakturovaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění; stěžovatelka však k ničemu takovému nebyla vyzvána a nevěděla o pochybnostech žalovaného ohledně nájmu a převzetí vozidel a jejich využití. Proto považuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný.

Průtahy v řízení

[13] Stěžovatelka upozorňuje na to, že žalovaný obdržel na místním šetření dne 1. 4. 2015 záznamní evidenci, která splňovala zákonné požadavky. Žalovaný si od stěžovatelky převzal šest daňových dokladů, jakéhosi rozporu si však všiml až po třech měsících od převzetí. Ode dne 20. 7. 2015, kdy stěžovatelka žalovanému zaslala opravenou záznamní evidenci, do dne ukončení postupu k odstranění pochybností byla další prodleva trvající déle než dva měsíce.

Nevhodné použití postupu k odstranění pochybností

[14] Stěžovatelka namítá, že žalovaný měl – s ohledem na průběh postupu k odstranění pochybností ve věci DPH za květen 2014 – zahájit ve vztahu k období prosince 2014 daňovou kontrolu. Za daných okolností (již sedm měsíců probíhající postup k odstranění pochybností za květen 2014) se žalovaný nemohl domnívat, že zahájení postupu k odstranění pochybností ve vztahu k období prosince 2014 bude vhodným nástrojem k prověření stěžovatelčiny daňové povinnosti za uvedené období. Pokud by žalovaný daňovou kontrolu zahájil hned, počala by běžet tříletá promlčecí lhůta k vyměření daně (zde k vrácení nadměrného odpočtu). Zvoleným postupem si však žalovaný prodloužil lhůtu k zadržení nadměrného odpočtu téměř o 10 měsíců. S touto námitkou se městský soud vůbec nevypořádal, a proto je jeho rozsudek v této části nepřezkoumatelný.

[15] Dále stěžovatelka vytýká žalovanému i to, že požadoval předložení dokladů v rozsahu přesahujícím rámec postupu k odstranění pochybností a připomínajícím spíše daňovou kontrolu. Žalovaný totiž požadoval předložení veškerých daňových dokladů a také dokumentaci ke všem automobilům nakoupeným a prodaným v letech 2013–2015. V této části považuje stěžovatelka napadený rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný.

[16] Ze všech těchto důvodů stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Ve **vyjádření** ke kasační stížnosti se žalovaný plně ztotožnil s právním názorem městského soudu a navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

pokračování

[18] Dne 21. 9. 2017 stěžovatelka doplnila, že žalovaný již ukončil daňová řízení navazující na postupy k odstranění pochybností za jednotlivá zdaňovací období, včetně prosince 2014. DPH vyměřil ve výši odpovídající daňovým přiznáním.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] NSS nejdříve posuzoval námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Nepřezkoumatelnost stěžovatelka spatřuje ve vypořádání žalobních námitek, podle nichž byl postup k odstranění pochybností použit nevhodně a žalovaný požadoval předložit doklady v rozsahu, který přesahuje rámec postupu k odstranění pochybností (viz námitky v bodech [14] a [15]).

[21] Městský soud se k těmto námitkám vyjádřil v napadeném rozsudku na str. 10 v rámci argumentace k námitce nekonkrétnosti výzvy ze dne 19. 2. 2015, ale i v dalších částech odůvodnění, zejména na str. 12 a 13. Uvedl, že „*výzva žalovaného byla v době vydání přiměřeným kontrolním prostředkem s ohledem na rozsah daňové povinnosti žalobce, který byl ověřován*“ (str. 10 druhý odstavec). Žalovaný prověřoval zdaňovací období jednoho měsíce, tomu odpovídal i rozsah požadovaných dokladů. Skutečnost, že souběžně probíhala další řízení týkající se DPH stěžovatelky, ale za jiná (předchozí a následná) zdaňovací období, nemá vliv na možnost použití postupu k odstranění pochybností za období prosince 2014, neboť (jak městský soud správně uvedl) každé zdaňovací období je obsahem a rozsahem přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění jedinečné, a proto nelze usuzovat automaticky na to, že pokud se neprokážou skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání za jedno zdaňovací období, nepodaří se prokázat daňově relevantní tvrzení téhož daňového subjektu ani za jiná zdaňovací období. Takové okolnosti však mohou založit odůvodněné pochybnosti správce daně o věrohodnosti či pravdivosti tvrzení daňového subjektu, zejména v situaci, kdy pravidelně vykazuje nadměrné odpočty.

[22] To ostatně městský soud uvedl dále: „*Pro posouzení zákonnosti výzvy jako prvního úkonu v rámci postupu k odstranění pochybností a její přiměřenosti bylo jedině podstatné, že volba tohoto kontrolního postupu a jeho zahájení vydáním výzvy byly založeny na důvodech způsobilých založit pochybnosti (nikoliv jistotu) správce daně o poměrech žalobce a jeho daňových povinnostech a byly zvoleny pro konkrétní věcný a časový rozsah, jemuž odpovídal požadavek žalovaného na předložení dokladů k prokázání plnění a který žalobci umožňoval reagovat a prokázat výši jeho daňové povinnosti.*“ (str. 10 poslední odstavec, přesahující i na str. 11). Z takto formulovaných závěrů není pochyb o tom, jaký postoj městský soud k námitkám stěžovatelky zaujal a z jakých důvodů.

[23] Městský soud se dále podle stěžovatelky konkrétně nevypořádal s námitkou, podle níž žalovaný překročil rámec postupu k odstranění pochybností tím, že požadoval i předložení evidence a dokumentace všech vozidel stěžovatelky za roky 2013-2015. Tuto námitku však stěžovatelka v žalobě neuplatnila (o této skutečnosti se pouze zmínila v chronologickém popisu skutkového stavu), a proto se jí městský soud ani nemohl zabývat.

[24] Stěžovatelka považuje rozsudek za nepřezkoumatelný i proto, že se městský soud nevypořádal s její námitkou, podle níž závěr o neprůkaznosti předložených dokladů nemá oporu ve spisu (viz námitku uvedenou v bodě [12]). Ani v této části nelze stěžovatelce přisvědčit. Městský soud se touto námitkou zabýval na str. 12 (poslední odstavec) a str. 13 (první dva odstavce) svého rozsudku. Vlastní námitku vztahující se k tomu, jak městský soud hodnotil průkaznost předložených dokladů, vypořádal NSS v části III.B. NSS dále připomíná, že městský soud byl oprávněn a povinen hodnotit podklady předložené stěžovatelkou v daňovém řízení pouze do té míry, v jaké byla uplatněna žaloba. Posuzoval tedy, zda vyžadování dalších dokladů představovalo nezákonný zásah, nikoliv však již to, zda tyto doklady prokázaly splnění zákonných podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu DPH ve výši vykázané v daňovém přiznání za prosinec 2014. Současně – jak již naznačil i městský soud v napadeném rozsudku - ani formálně bezvadné doklady ještě bez dalšího nepostačují k tomu, aby byly tyto podmínky splněny.

[25] Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

[26] Dále se NSS zabýval věcnými námitkami stěžovatelky. Nejdříve posoudil námitku nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností (část **III.A,** k bodům [8] až [10]), poté posoudil námitku nesprávného hodnocení předložených dokladů a nezákonnosti požadovaného rozsahu dokladů (část **III.B**, k bodům [11] až [12]), následně přezkoumal námitky průtahů v řízení (část **III.C**, k bodu [13]) a nevhodnosti použití postupu k odstranění pochybností (část **III.D**, k bodu [14] až [15]).

[27] NSS pro úplnost uvádí, že u něj proběhla či stále běží další čtyři řízení o kasačních stížnostech stěžovatelky ve věci nezákonných zásahů žalovaného týkajících se zdaňovacích období ledna až dubna 2015 (sp. zn. 6 Afs 99/2017, 6 Afs 100/2017, 5 Afs 59/2017 a 6 Afs 61/2017) a jedno řízení týkající se nečinnosti žalovaného ve vztahu k témuž zdaňovacímu období května 2014 (1 Afs 255/2016). Ve dvou z těchto řízení NSS již rozhodl (6 Afs 100/2017 a 1 Afs 255/2016), jeho rozhodnutí se ovšem nezabývají námitkami řešenými v této věci.

III.A Námitka nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností

[28] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že 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. 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 tyto pochybnosti odstranil (§ 89 odst. 2 daňového řádu).

[29] Městský soud se v napadeném rozsudku zabýval námitkou nekonkrétnosti výzvy velmi podrobně a neztotožnil se s ní. Dovodil, že z důvodů výzvy vyplývá zdroj pochybností žalovaného – nepodařilo se objasnit skutečnosti vedoucí k vykazování nadměrného odpočtu i za jiné zdaňovací období (květen 2014) a o tomto období dosud

probíhalo daňové řízení. Jen ve spojitosti s tím je třeba posuzovat další důvod výzvy k odstranění pochybností, spočívající také v tom, že přijatá zdanitelná plnění svou hodnotou výrazně převyšují plnění uskutečněná. Městský soud dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS, kterého se stěžovatelka podle jeho názoru dovolávala nepřiléhavě.

[30] S tímto závěrem městského soudu se NSS ztotožňuje. Stěžovatelka věděla, že je zpochybňováno přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění za prosinec 2014 a že má tato plnění prokázat podle deklarace na fakturách. Vyvstaly-li při prověřování tohoto období určité nesrovnalosti, bylo na ní, aby prokázala, jaká zdanitelná plnění, s jakými dodavateli a s jakými odběrateli uskutečňovala. Ostatně stěžovatelka tyto doklady postupně předkládala a na tyto konkrétní požadavky žalovaného reagovala.

[31] Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu č. 1729/2008 Sb. NSS, věc *Auto Pool*, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkacímu řízení podle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení (resp. postupu k odstranění pochybností). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytýkacího řízení nejsou dány. Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochyboval o tvrzeních daňového subjektu, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě náhodného výběru či dokonce na základě libovůle.

[32] Judikatura NSS navazující na citované usnesení rozšířeného senátu upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na výzvu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013-63, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 57/2012-35, či ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015-41, a další).

[33] Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Analýzy mohou být založeny například na sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty (viz bod 25 usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci *Auto Pool*).

[34] Jak soud ověřil ze správního spisu, po podání daňového přiznání k DPH za prosinec 2014 vydal správce daně dne 19. 2. 2015 výzvu k odstranění pochybností, kde své pochybnosti jasně vyjádřil. Tyto pochybnosti spočívaly v tom, že stěžovatelka dlouhodobě

(od prosince 2013 do května 2014) vykazovala vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná zdanitelná plnění a v důsledku toho požadovala vrácení DPH (to vyplývá z výzvy správce daně týkající se období května 2014 ze dne 22. 7. 2014, která je součástí správního spisu). Jelikož stěžovatelka dosud nevyvrátila pochybnosti o správnosti vykázaného nadměrného odpočtu za květen 2014, pojal žalovaný pochybnosti o tom, zda oprávněně vykázala nadměrný odpočet za prosinec 2014 a zda je schopna tato tvrzení doložit. Takto popsané pochybnosti vyhovují i nárokům judikatury NSS (srov. např. rozsudek ze dne 9. 5. 2016, čj. 8 Afs 76/2015-58, *věc HAPPY TUBE*, bod 41). Není proto pravda, že stěžovatelka nemohla z obsahu výzvy ze dne 19. 2. 2015 seznat, jaké pochybnosti má odstraňovat.

[35] Stěžovatelka tvrdí, že ji žalovaný vyzval k tomu, aby vysvětlovala údaj na konkrétní řádce daňového přiznání, a odkazuje přitom na judikaturu NSS, která tuto možnost správci daně zapovídá; tato její argumentace je však vytržena z kontextu. V odkazovaném usnesení rozšířeného senátu byl totiž skutkovým základem stav, kdy výzva k odstranění pochybností obsahovala pouhé odkazy na řádky podaného daňového přiznání a zcela obecnou povinnost k předložení záznamní povinnosti a všech dokladů relevantních pro příslušné řádky. Naopak vůbec neobsahovala odůvodnění, proč správci daně vznikly pochybnosti zrovna v těchto částech daňového přiznání, a neumožnila daňovému subjektu na ni kvalifikovaně reagovat. To není situace v právě posuzovaném případě. Vykazovala-li stěžovatelka dlouhodobě nadměrný odpočet na DPH a nebyla schopna jej správci daně prokázat, je jen logické, že správce daně požadoval vysvětlení i za další zdaňovací období, za které nadměrný odpočet vykázala. Pokud by stěžovatelka svá tvrzení v reakci na výzvu řádně doložila, neexistoval by ani důvod prověřovat další zdaňovací období, v nichž stěžovatelka prováděla podobné či totožné obchodní operace.

[36] Námitka nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 19. 2. 2015 tedy není důvodná.

III.B Námitka nesprávného hodnocení předložených dokladů

[37] Nezákonnost postupu k odstranění pochybností spatřovala stěžovatelka dále v tom, že předložila vše, oč byla žádána, přesto však správce daně nebyl spokojen a předložené doklady považoval za nedostatečné.

[38] Konkrétně výzva k opravě předložené záznamní evidence za prosinec 2014 byla dle stěžovatelky vydána nad rámec zákona, protože již záznamní evidence předložená při místním šetření vyhovovala požadavkům § 100 zákona o DPH. Tuto námitku stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti, ač tak mohla učinit i v řízení před městským soudem. V žalobě totiž namítla pouze to, že žalovaný měl porovnat obě předložené záznamní evidence (první a opravenou) v souvislosti s údajem o DIČ dodavatelů, který v první evidenci byl, ale v opravené již nikoliv. Námitku polemizující s povinností uvádět přesné datum uskutečnění zdanitelného plnění však stěžovatelka v žalobě neuplatnila, a námitka je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). NSS se tak zabýval touto námitkou pouze v rozsahu, v jakém ji stěžovatelka uplatnila v žalobě.

pokračování

[39] Městský soud v napadeném rozsudku zdůraznil, že při odstraňování pochybností není na žalovaném, aby prokazoval daňovou povinnost stěžovatelky: nejde o opatřování skutečností a poznatků průkazných, nýbrž pouze zpochybňujících a vyvracejících tvrzení daňového subjektu. Pochybnosti za prosinec 2014 se nepodařilo rozptýlit, protože ani po předložení faktur nemohl žalovaný ověřit, zda stěžovatelka neuplatnila přijaté faktury za nájem vozidel a pronájem skladu již za zdaňovací období listopadu 2014 (na fakturách totiž bylo uvedeno datum vystavení 30. 11. 2014 a záznamní evidenci o fakturaci v listopadu 2014 stěžovatelka nepředložila).

[40] NSS se ztotožňuje se závěry městského soudu. Žalovaný prověřoval u stěžovatelky několik po sobě jdoucích zdaňovacích období; prvotní pochybnosti vznikly při prověřování DPH za květen 2014. Postupně se však nesrovnalosti ukázaly též v následujících zdaňovacích obdobích, včetně prosince 2014, neboť stěžovatelka vykazovala faktury, jejichž přijetí spadalo do období listopadu 2014, a nebylo tak možné s jistotou určit, zda nároky z těchto daňových dokladů stěžovatelka neuplatnila ve více zdaňovacích obdobích. Pochybnosti žalovaného o údajích uvedených na dvou daňových dokladech či o tom, zda tyto faktury již stěžovatelka neuplatnila za předchozí zdaňovací období listopadu 2014, jehož evidenci odmítla předložit, nerozptýlila ani opravená část záznamní evidence za prosinec 2014, neboť i ta, ač měla být předložena kompletní a bezchybná, pořád vykazovala vady, byť jiné než před opravou. Za této situace žalovaný nebyl povinen znovu vyzývat stěžovatelku, aby vady opravila, neboť takový postup by již byl neefektivní.

[41] Stěžovatelka však svou nedůslednost a pochybení přičítá žalovanému a vytýká mu, že se nesnažil najít chybějící údaje v jiných předložených dokumentech. K tomu lze opět upozornit na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně popsal městský soud. Právě stěžovatelka tvrdila o konkrétních dvou uskutečněných zdanitelných plněních, že se uskutečnila v prosinci 2014, resp. že je v tomto měsíci uplatnila. Pokud správci daně předložila doklady, které její tvrzení nedokládaly (vyvracely), a správce daně měl poznatky, že stěžovatelka nedostatečně dokládala svá daňová tvrzení i v předchozích zdaňovacích obdobích, vznikly mu přirozeně pochybnosti o tom, zda se příslušná plnění uskutečnila tak, jak je stěžovatelka vykázala. Jestliže pak žalovaný stěžovatelku vyzval, aby tyto skutečnosti opravila nebo vysvětlila, a stěžovatelka dodala opět neúplné doklady, je i tomuto soudu nejasné, proč tak učinila. Stěžovatelka mohla jednoduše prokázat to, co sama již dříve tvrdila; z nějakých důvodů to ale neudělala. Proto jde tato skutečnost jen k její tíži.

[42] Městský soud nepochybil ani tím, že neumožnil stěžovatelce prokázat údaje v záznamních evidencích při jednání. Městský soud vysvětlil, proč považoval provedení těchto důkazů za nadbytečné (první odstavec na str. 14 napadeného rozsudku): o obsahu původní a opravené verze záznamní evidence nebylo sporu, tj. žalovaný nijak nepopíral tvrzení stěžovatelky o tom, co bylo obsahem těchto podkladů, a proto ani městský soud neměl důvod odstraňovat rozpory v této otázce dokazováním. Stejně tak by dokazování elektronickou komunikací stěžovatelky se žalovaným nijak nepřispělo k osvětlení údajů na přijatých fakturách, ostatně stěžovatelka to ani netvrdila.

[43] Tyto námitky jsou proto nedůvodné.

III.C Námitka průtahů v řízení

[44] Ze správního spisu je zřejmé (a shrnul to tak i městský soud), že po místním šetření dne 1. 4. 2015 následovaly telefonické výzvy žalovaného (2. 7., 8. 7., 10. 7. a 20. 7. 2015). Stěžovatelka předložila opravenou záznamní evidenci 20. 7. 2015, žalovaný dále od 31. 8. do 22. 9. 2015 vyřizoval její stížnosti a dne 29. 9. 2015 zpracoval úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností, který jí doručil 5. 10. 2015.

[45] NSS se i v této námitce ztotožňuje se závěry městského soudu. Důvodová zpráva k § 89 a § 90 daňového řádu uvádí, že postup k odstranění pochybností je uceleným souborem úkonů, jež správce daně využívá v rámci nalézacího řízení. Slouží zejména k ověření, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. Pokud se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků, v tomto duchu k tomu daňový subjekt vyzve (viz důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685, www.psp.cz). „*Samotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4)*“.

[46] Takto postupoval i žalovaný; kromě výzvy ze dne 19. 2. 2015 kontaktoval stěžovatelku i telefonicky, aby co nejrychleji a v součinnosti s ní odstranil vzniklé pochybnosti. Je pravda, že celý postup k odstranění pochybností trval v tomto případě poměrně dlouho; zákon však neomezuje tento postup a úkony v jeho rámci žádnými konkrétními lhůtami, a je tak třeba v každém jednotlivém případě zkoumat, nakolik byl správce daně skutečně nečinný či liknavý a nakolik byly délka postupu a případné „mlčení správce daně“ v určitých měsících ovlivněny dalšími okolnostmi – typicky úzkou provázaností postupu s postupy probíhajícími současně a vztahujícími se k jiným zdaňovacím obdobím, jakož i vlastním přístupem daňového subjektu k věci.

[47] Stěžovatelka žila od 1. 4. 2015 v přesvědčení, že pokud žalovanému „něco“ předložila, muselo to bez dalšího rozptýlit jeho pochybnosti o plněních, která vedla k nadměrnému odpočtu. Správce daně však musí předložené doklady prověřit s ohledem na další okolnosti, které vyšly v řízení najevo, a vyhodnocovat případné rozpory a možnosti jejich odstranění. Stěžovatelka předložila nejdřív nekompletní záznamní evidenci; poté sice předložila evidenci, v níž rozporné údaje opravila, vynechala však další údaje, jež je povinna v evidenci zaznamenávat; odmítala předložit evidenci z předchozího zdaňovacího období – její vyžádání přitom bylo odůvodněno právě tím, co uváděla v původně předložené záznamní evidenci. Žalovaný souběžně prověřoval u stěžovatelky i další zdaňovací období DPH, a to za období leden 2015 a únor 2015, prováděl daňovou kontrolu za květen 2014, a dále vyřizoval stížnosti, které stěžovatelka postupně podávala.

pokračování

[48] Ani po prvotním předložení dokladů nebylo postaveno najisto, zda se uskutečněná zdanitelná plnění stala tak, jak deklarovala stěžovatelka, zejména pokud jde o využívání vozidel a skladu. K tomu je nutno znovu poznamenat, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet DPH sice formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi, nemohou být proto podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že zdanitelné plnění se fakticky uskutečnilo tak, jak je deklarováno. Jak však vyplývá ze správního spisu, stěžovatelka nijak nedokládala skutečný stav věci, tj. fakticitu uskutečněných zdanitelných plnění.

[49] Ze správního spisu není zřejmé, že by správce daně učinil přímo v této věci nějaký úkon od 10. 4. 2015 (úřední záznam o dokumentech doručených dne 9. 4. 2015) do 2. 7. 2015 (úřední záznam o telefonátu správce daně se zástupcem stěžovatelky). Z navazujících písemností správce daně i z četných zmínek v podáních samotné stěžovatelky je však patrné, že i v květnu a v červnu 2015 byl správce daně se stěžovatelkou v kontaktu ohledně souvisejících zdaňovacích období (jednak v rámci postupu k odstranění pochybností týkajícího se ledna a února 2015, jednak v rámci postupu k odstranění pochybností a následně daňové kontroly týkající se května 2014). Nelze tak uzavřít, že by správce daně byl nečinný nebo že by věc odkládal, protože se průběžně zabýval otázkami těsně souvisejícími.

[50] V době, kdy stěžovatelka předložila správci daně opravenou záznamní evidenci (dne 20. 7. 2015), přibyl k právě zmíněným postupům i postup k odstranění pochybností týkající se března a dubna 2015. Dne 27. 8. 2015 správce daně vyřídil stěžovatelčinu stížnost ze dne 1. 7. 2015 (jak stížnost, tak reakce na ni mají okolo dvaceti stran) a dne 31. 8. 2015 stěžovatelce sdělil, že za prosinec 2014 bude dne 16. 9. 2015 zahájena daňová kontrola. Stěžovatelka na to dne 14. 9. 2015 reagovala stížností, v níž také sdělila, že se k zahájení daňové kontroly nedostaví. Tuto stížnost správce daně vyřídil dne 22. 9. 2015 a dne 29. 9. 2015 sdělil stěžovatelce výsledek postupu k odstranění pochybností. Ani v období navazujícím na předání opravené (ovšem opět nikoli bezvadné) záznamní evidence proto nelze spatřovat nečinnost správce daně, která by dosahovala intenzity nezákonného zásahu.

[51] K výtce, podle níž si správce daně tímto postupem k odstranění pochybností prodloužil lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu o deset měsíců (od zahájení postupu v únoru 2015 do zahájení daňové kontroly v prosinci 2015), lze ještě dodat, že původně měla být daňová kontrola zahájena již v září 2015. Protože však stěžovatelka dala najevo, že v této fázi součinnost neposkytne, nestalo se tak. Dne 19. 10. 2015 nadřízený orgán odložil stěžovatelčin podnět na ochranu před nečinností správce daně v tomto a v souvisejících postupech k odstranění pochybností, dne 20. 10. 2015 podala stěžovatelka další stížnost. Dne 12. 11. 2015 oznámil správce daně nový termín zahájení daňové kontroly – 14. 12. 2015. Ani v období mezi zářím a prosincem 2015 tak správce daně nepřestal věnovat této věci pozornost.

[52] Námitka průtahů v řízení je proto nedůvodná.

III.D Námitka nevhodnosti postupu k odstranění pochybností a excesivního požadavku na předložení dokladů

[53] Účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu vyložil NSS ve své judikatuře (srov. rozsudky ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, *MPM Invest I*, a ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61, *MPM Invest II*). NSS dovodil, že meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení upravují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně prodlužován ani jednou ze stran.

[54] NSS ve věci *HAPPY TUBE* (rozsudek již citovaný v bodě [34]) konstatoval, že v zásadě se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně a nelze je bez dalšího „promítat" do jiných zdaňovacích období. Dále v něm odkazuje na svou dřívější judikaturu, konkrétně na rozsudek ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013-63, v němž se uvádí: „*Dle § 40 odst. 14 zákona o správě daní a poplatků se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Z toho vyplývá, že nelze v řízení vycházet bez dalšího ze skutečností z jiného, resp. jiných zdaňovacích období a tyto skutečnosti „promítat" do dalšího či dalších zdaňovacích období. Tak jako nelze např. při opomenutí a pochybeních daňového subjektu v jednom zdaňovacím období, bez řádného zjištění skutkového stavu, automaticky vyvozovat shodné negativní závěry pro další zdaňovací období, nelze ani vycházet z faktu, že prokázal-li daňový subjekt relevantní skutečnost rozhodnou pro stanovení daně v jednom zdaňovacím období, má se za to, že se svého důkazního břemene pro další zdaňovací období zbavil.*" V dané věci tím NSS mínil, že pokud daňový subjekt prokáže (či neprokáže) svá tvrzení za jedno zdaňovací období, nelze automaticky do budoucna dovozovat, že tak učiní (neučiní) v dalších zdaňovacích obdobích. Význam tohoto závěru NSS však není, že správce daně musí odhlédnout od zjištění, která o dosavadní ekonomické činnosti daňového subjektu a jím tvrzených skutečnostech zjistil v jiném řízení. Z tohoto důvodu NSS použil v citované pasáži formulaci „*bez dalšího*". Jinými slovy zjištění správce daně o daňovém subjektu z jiných řízení nezaručují, že právě probíhající řízení bude ukončeno se stejným výsledkem, protože každé posuzované období je nutno skutkově i právně posuzovat individuálně; taková zjištění však mohou správci daně sloužit např. k rozhodnutí o tom, zda vůbec některý z procesních postupů podle daňového řádu zahájí i za jiná zdaňovací období. Tak tomu bylo i v této věci.

[55] Městský soud proto správně vycházel z těchto závěrů při posuzování, zda žalovaný měl či mohl zahájit postup k odstranění pochybností i za zdaňovací období prosince 2014. Konstatoval, že i kdyby se v případě zdaňovacího období května 2014 stěžovatelce nepodařilo prokázat uskutečněná zdanitelná plnění, stále byl prostor, aby v rámci postupu k odstranění pochybností jakožto nejmírnější formy daňového řízení prokázala svá daňově relevantní tvrzení obsažená v daňovém přiznání k DPH za prosinec 2014. V této argumentaci městského soudu tak neexistuje žádný rozpor, jak se snaží naznačit stěžovatelka.

pokračování

[56] Nelze beze zbytku akceptovat stěžovatelčinu argumentaci, podle níž judikatura správních soudů nedovoluje, aby správce daně požadoval celou evidenci vedenou podle § 100 zákona o DPH. Jak bylo popsáno výše, žalovaný prověřoval oprávněnost nároků stěžovatelky na nadměrný odpočet již za dřívější zdaňovací období a stěžovatelce se nepodařilo své nároky relevantně doložit. To způsobilo „prohloubení" pochybností správce daně. Nejde tedy o případ, kdy by správce daně prověřoval pouze jedno zdaňovací období, ale požadoval by celou evidenci, která by v převážné části nijak nesouvisela s prověřovanými obchody a tvrzenými údaji. Pokud žalovaný v projednávané věci vyzval stěžovatelku k předložení evidence vedené podle § 100 zákona o DPH, nepřekročil meze postupu k odstranění pochybností.

[57] NSS v rozsudku ze dne 20. 7. 2007, čj. 8 Afs 59/2005-83, č. 1440/2008 Sb. NSS, sice již dříve uvedl (jak správně uvádí i sama stěžovatelka), že „*nelze též připustit, aby byl daňový subjekt vyzván k předložení veškerých dokladů bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním, tedy způsobem obsahově odpovídajícím spíše daňové kontrole*". NSS ovšem ve svých úvahách pokračuje: „*Za akceptovatelný nelze ale označit ani extrém opačný, kdy by správce daně vyzýval daňový subjekt pouze k předložení určitých konkrétních podkladů bez toho, že by bylo zřejmé, jaké pochybnosti mají tyto doklady rozptýlit. Takový postup by byl v rozporu s principem odpovědnosti daňového subjektu za prokázání skutečností, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Ve svých důsledcích by pak daňový subjekt byl omezován ve volbě důkazních prostředků, jimiž by zamýšlel svá tvrzení doložit. V rámci takto naznačených právních východisek je třeba přistoupit k hodnocení obsahu jednotlivých výzev.*" O takový případ se však nejedná, jak plyne z popisu obsahu výzvy k odstranění pochybností ze dne 19. 2. 2015 v bodě [1].

[58] NSS konstatuje, že žalovaný nepřekročil v daném případě meze institutu postupu k odstranění pochybností co do rozsahu požadovaných dokladů.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. listopadu 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu