

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **PROFI – CZ, spol. s r. o.,** se sídlem Klatovská 85, Železná Ruda, zast. Mgr. Miroslavem Surmánkem, advokátem, se sídlem Loretánska 173/1, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2017, č. j. 9 A 255/2015 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž městský soud zamítl její žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, který stěžovatelka spatřovala v postupu k odstranění pochybností v souvislosti s jejím daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015.

[2] Stěžovatelka v žalobě ze dne 10. 12. 2015 podrobně popsala průběh postupu k odstranění pochybností, přičemž uvedla, že tento postup byl zahájen výzvou ze dne 22. 5. 2015, v níž bylo jako důvod uvedeno to, že dosud nebyly odstraněny pochybnosti

správce daně k daňovému přiznání za květen 2014, prosinec 2014, leden 2015 a únor 2015, přičemž tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění výrazně převyšuje výši uskutečněných plnění. Žalovaný však neuvedl žádné konkrétní pochybnosti způsobem, který by umožňoval stěžovatelce jejich odstranění, přičemž požadoval předložení veškerých daňových dokladů vztahujících se k předmětným zdaňovacím obdobím. Dne 11. 6. 2015 stěžovatelka žalovanému odpověděla, že se nemůže k nesděleným pochybnostem žalovaného vyjádřit; v příloze předložila žalovanému požadovanou daňovou evidenci. Stěžovatelka považovala za nezákonné, že žalovaný zahajoval postup k odstranění pochybností ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím s odkazem na zdaňovací období předchozí. Tak žalovaný postupně s odkazem na neukončený postup k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2014 zahájil postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2014 a leden až duben 2015. Teprve v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 10. 2015, kterým se postup k odstranění pochybností ukončil, žalovaný poprvé podle stěžovatelky předestřel konkrétní pochybnosti ohledně některých jednotlivých přijatých zdanitelných plnění. Uvedené považovala stěžovatelka za nezákonné. Stěžovatelka namítla, že žalovaný porušil § 89 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), neboť výzva k odstranění pochybností neobsahovala konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Stěžovatelce ovšem nebylo známo, jaké pochybnosti žalovanému vlastně vznikly, neboť ve výzvě odkazoval na předchozí zdaňovací období, což je podle stěžovatelky v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelce rovněž nikdy nebylo vysvětleno, jak měla pochybnosti žalovaného odstranit. Stěžovatelka podle svého názoru vyhověla všem požadavkům žalovaného, který přesto zahájil daňovou kontrolu. Skutečným důvodem předmětného stavu je podle stěžovatelky to, že za předmětné zdaňovací období vykázala nadměrný odpočet na DPH.

[3] Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že výzva k odstranění pochybností neporušuje § 89 daňového řádu, a to ze dvou důvodů. Jedním je neodstranění pochybností ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím, a druhým okolnost, která spočívá v tvrzené hodnotě přijatých zdanitelných plnění, jež výrazně převyšují výši uskutečněných plnění. Správce daně tak měl podle městského soudu relevantní pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet uplatněn v souladu se zákonem a zda byla tvrzená zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata od plátců ve výši vykazované v přiznání. Stěžovatelka byla v uvedené výzvě výslovně vyzvána k prokázání, že plnění byla přijata od plátců daně a k předložení daňových dokladů (evidence uskutečněných plnění), přičemž měla vysvětlit způsob vedení evidence. Žalovaný měl tedy pochybnosti ohledně vykazování nadměrného odpočtu také v jiných daňových řízeních za jiná zdaňovací období; ohledně těchto období se nepodařilo daňová řízení ukončit. Tato jiná daňová řízení sice nejsou předmětem daného soudního řízení, avšak podle městského soudu z ničeho nevyplývá, že by tato daňová řízení byla nezákonná a že by postup žalovaného byl svévolný. Samotná skutečnost v podobě vykázání nadměrného odpočtu nebyla bez dalšího důvodem pro pochybnosti žalovaného, které vedly k tomu, že následně byly se stěžovatelkou zahajovány daňové kontroly týkající se jednotlivých zdaňovacích období. Městský soud konstatoval, že ve spojení s neukončenými daňovými řízeními, jež se vztahují k předchozím zdaňovacím obdobím, je třeba posuzovat jen důvod výzvy k odstranění pochybností, spočívající ve výrazném převýšení hodnoty přijatých

zdanitelných plnění nad plněními uskutečněnými, tedy v nadměrném odpočtu. Výzva žalovaného tak byla v době jejího vydání podle městského soudu přiměřeným kontrolním prostředkem s ohledem na rozsah ověřované daňové povinnosti stěžovatelky. Konkrétnost výzvy je splněna požadavkem žalovaného na předložení dokladů o přijatých zdanitelných plněních a evidenci uskutečněných zdanitelných plnění toliko za rozhodné zdaňovací období. Žalovaný nezná obchodní činnost stěžovatelky, proto nemohla být výzva konkrétnější. Ucelené a najisto postavené poznatky o pravdivosti daňově relevantních tvrzení stěžovatelky lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jejího hospodaření či jiných aktivit. Městský soud dále uvedl, že stěžovatelka se tedy mohla k výzvě řádně vyjádřit; ostatně předkládala příslušné doklady. Městský soud dále vyložil přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, přičemž zdůraznil, že prokázání přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění je na daňovém subjektu. Průběh postupu k odstranění pochybností tedy podle názoru městského soudu závisel na procesní aktivitě stěžovatelky. Městský soud s ohledem na zjištěný průběh postupu k odstranění pochybností dále konstatoval, že žalovaný i stěžovatelka činili ve vzájemné součinnosti na sebe navazující úkony směřující k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření splnění daňových povinností stěžovatelky při existenci jejího důkazního břemene. Žalovaný tedy průběžně soustřeďoval podklady pro ověření daňové povinnosti stěžovatelky. Stěžovatelka ovšem ani v podaných stížnostech na postup správce daně nijak nepřispěla k osvětlení své daňové povinnosti. Postup k odstranění pochybností a jeho délka spolu s následným zahájením daňové kontroly je podle městského soudu odrazem individuálních okolností dané věci; správce daně musí mít prostor k prověření daňových dokladů a k analýzám faktur a evidence, proto nelze jeho postup považovat za prodlevu; ostatně stěžovatelka ani ke dni ukončení tohoto postupu veškeré údaje nepředložila. Závěrem městský soud konstatoval, že s ohledem na předmět žaloby se nemůže zabývat vlastní daňovou povinností stěžovatelky, přičemž v procesním postupu žalovaného chybu nezjistil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatelka podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti opětovně podrobně popsala průběh všech daňových řízení týkajících se jednotlivých zdaňovacích období. Za prvotní důvod všech řízení označila pochybnosti správce daně ohledně nákupu osobního automobilu v květnu 2014; tyto pochybnosti však podle svého názoru v předchozích řízeních opakovaně rozptýlila. Výzvu k odstranění pochybností považovala stěžovatelka za obecnou, tudíž se k ní nemohla řádně vyjádřit. Stěžovatelka v této souvislosti zdůraznila, že podle § 89 daňového řádu musí mít správce daně konkrétní pochybnosti, které musí uvést ve výzvě způsobem, jenž umožní daňovému subjektu vyjádřit se k věci. Těmto zákonným povinnostem podle názoru stěžovatelky žalovaný nedostál (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102). Stěžovatelka se nadto nemohla k pochybnostem vztahujícím se k jiným zdaňovacím období v příslušném zdaňovacím období smysluplně vyjádřit. Důvodem pochybností podle stěžovatelky rovněž nemůže být to, že za březen 2015 vykázala nadměrný odpočet. S ohledem na neurčitost výzvy k odstranění pochybností stěžovatelka nemohla postupovat jinak, než tak, že

předložila veškeré své doklady, a to ve vztahu k přijatým i uskutečněným zdanitelným plněním. Protože žalovaný se stěžovatelkou vedl předtím přibližně po dobu téměř jednoho roku jiná daňová řízení (žalovaný 10 měsíců prověřoval zdaňovací období květen 2014 a cca 3 měsíce zdaňovací období prosinec 2014 až únor 2015), nemůže rovněž obstát argument městského soudu, že mu situace stěžovatelky byla neznámá. Stěžovatelka zdůraznila, že jednání žalovaného bylo zatíženo citelnými průtahy, zvláště když vedl v době zahájení předmětného postupu k odstranění pochybností jiné postupy k odstranění pochybností ve výše uvedené délce. Dále stěžovatelka namítla, že ke kontrole jejích daňových povinností ostatně nebyl ani zvolen vhodný kontrolní nástroj, neboť správně měla být zahájena daňová kontrola, a to s ohledem na rozsah požadovaných dokladů.

[6] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a uvedl, že svůj postup považuje za správný, neboť výzva k odstranění pochybností byla založena na důvodech způsobilých založit pochybnosti o poměrech stěžovatelky a o jejích daňových povinnostech. Žalovaný se však domnívá, že žaloba měla být odmítnuta pro opožděnost, jak městský soud učinil v jiných věcech stěžovatelky, v nichž byl obdobný procesní stav. Za stěžejní pro posouzení včasnosti žaloby totiž považoval ukončení postupu k odstranění pochybností dne 5. 10. 2015. Podle žalovaného se tedy nelze odvolávat na okamžik, kdy se stěžovatelka dozvěděla o vyřízení jí podaných opravných prostředků (stížnosti, žádosti o prošetření vyřízení žádosti).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve ke kasačním námitkám konstatuje, že rozsudek městského soudu je zcela přezkoumatelný, neboť městský soud v něm srozumitelně vyložil, které skutečnosti měl za prokázané a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce. Ostatně samotná stěžovatelka jeho obsahu nepochybně porozuměla, neboť s v něm uvedenými závěry polemizuje ve značně obsáhlé kasační stížnosti, v níž brojí proti věcnému posouzení předmětné sporné právní otázky – zákonnosti postupu k odstranění pochybností v souvislosti s daňovým přiznáním stěžovatelky k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015.

[11] S ohledem na argumentaci žalovaného se Nejvyšší správní soud dále zabýval otázkou, zda žaloba stěžovatelky nebyla podána opožděně. Z obsahu daňového spisu a

dokumentů předložených stěžovatelkou vyplývá, že správce daně vydal dne 22. 5. 2015 výzvu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2015, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností. Proti tomu podala dne 1. 7. 2015 stěžovatelka stížnost dle § 261 odst. 5 daňového řádu. Na tuto stížnost reagoval žalovaný vyřízením stížnosti ze dne 27. 8. 2015. Stěžovatelka poté dne 8. 9. 2015 podala žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Dne 5. 10. 2015 žalovaný vydal úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností. Následně dne 9. 11. 2015 Odvolací finanční ředitelství vyhotovilo vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žaloba byla podána dne 10. 12. 2015.

[12] V této souvislosti je zapotřebí zdůraznit, že popsaný postup zvolila stěžovatelka v době „běžícího postupu k odstranění pochybností“ (tj. do 5. 10. 2015, kdy žalovaný vydal úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností), přičemž v této době také tehdejší judikatura správních soudů dovozovala, že stížnost podle § 261 odst. 1 až 5 a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona, je třeba pokládat za prostředky ochrany, které je v souladu s § 85 s. ř. s. třeba vyčerpat před podáním zásahové žaloby (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, č. 2956/2014Sb. NSS, ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 – 46, a ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 350/2016 – 43). Teprve nedávno se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42, od výše uvedeného názoru odchýlil, neboť dovodil, že ani stížnost, ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti zakotvené v § 261 daňového řádu nelze považovat objektivně za prostředek ochrany, který je nutno před podáním žaloby vyčerpat.

[13] Ve vztahu k posouzení včasnosti žaloby je nutné také zohlednit rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 – 160, podle jehož závěrů objektivní lhůta k podání zásahové žaloby (§ 84 odst. 1 věta druhá s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy započalo jednání veřejné správy, tj. odkdy se objektivně mohly účinky jednání projevit v žalobcově právní sféře. Oproti tomu subjektivní lhůta k podání této žaloby (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.) počíná běžet okamžikem, kdy se do sféry žalobce dostanou takové informace, na jejichž základě mohl seznat, v čem jednání veřejné správy, jež má být nezákonným zásahem, spočívá a že je zaměřeno proti němu. Povědomost o protiprávnosti, tedy znalost práva, není v tomto kontextu podstatná. Posuzování včasnosti zápůrčí žaloby se odvíjí od toho, jakým způsobem byly vypořádány prostředky ochrany či nápravy, které byly žalobci k dispozici, resp. byl povinen je uplatnit.

[14] Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že pokud žalovaný v tomto směru odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 2. 2015, č. j. 2 Aps 8/2013 – 46, je nutné uvést, že v něm uvedená argumentace se vztahovala k jiné procesní situaci, a to, že daňový subjekt podal stížnost teprve po ukončení postupu k odstranění pochybností. V nyní posuzované věci však byla stížnost podána ještě v průběhu postupu k odstranění pochybností. Právními závěry citovaného rozsudku se zabýval rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který k tomu v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, sice uvedl, že *„uplatnění jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy v řízení před správním orgánem nemá mj. vliv na počátek běhu subjektivní lhůty pro podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s“.*, avšak současně také konstatoval: *„V případě, že je ze samotné*

právní úpravy dotyčného prostředku ochrany či z již existující a relevantně nezpochybněné judikatury vysokých soudů zřejmé a nesporné, že jde o prostředek jsoucí plně v dispozici jednotlivce k ochraně jeho subjektivních práv, je třeba, aby tento prostředek jednotlivec před podáním zásahové žaloby využil. [...] V pochybnostech, tedy u prostředků ochrany, jejichž povaha není z právní úpravy či judikatury zřejmá, pak platí, že jejich užití nemůže být jednotlivci pro účely běhu lhůt k podání zásahové žaloby na újmu."

[15] Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že nelze klást k tíži stěžovatelky, která vycházela z v době podání žaloby z relevantní judikatury správních soudů, změnu právního názoru Nejvyššího správního soudu, která byla vyjádřena ve výše citovaných rozhodnutích rozšířeného senátu zdejšího soudu. V době podání uvedených „opravných prostředků" (stížnosti a žádosti o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti), které byly vyžadovány tehdy aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu, totiž stěžovatelka nemohla očekávat, kdy dojde k jejich vyřízení a zda se tak stane dříve, než bude vydán úřední záznam o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností. Za popsané situace tedy nelze stěžovatelce vytýkat, že se vydala touto „procesní" cestou a čekala na jejich vyřízení. Počátek běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby je proto třeba odvíjet od vyřízení stěžovatelkou podaných stížností (srov. právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 – 51, podle níž *„lhůta k podání deklaratorní žaloby proti nezákonnému zásahu (§ 84 odst. 1 s. ř. s.) spočívajícímu v nesprávném zahájení daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností plyne ode dne, kdy se daňový subjekt o zahájení dozvěděl, respektive pokud se domáhal nápravy uvnitř veřejné správy, kdy nabyl vědomost o bezúspěšném vyřízení opravného prostředku způsobilého zjednat nápravu nezákonného postupu, či stavu.*").

[16] Nejvyšší správní soud proto na základě výše uvedeného k dané otázce konstatuje, že po zohlednění popsaných okolností nyní projednávané věci je nutno mít za to, že žaloba byla v této věci podána stěžovatelkou včas. Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti stěžovatelky je ze dne 9. 11. 2015 a žaloba byla podána dne 10. 12. 2015, tedy ve dvouměsíční lhůtě dle § 84 odst. 1 s. ř. s.

[17] Ohledně samotné zákonnosti postupu k odstranění pochybností v souvislosti s daňovým přiznáním stěžovatelky k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 Nejvyšší správní soud především poznamenává, že obdobnou věcí stěžovatelky ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014 se zabýval nedávno, a to v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 10 Afs 300/2016 – 88, přičemž rozporovaný postup k odstranění pochybností nezákonným neshledal. Vzhledem k tomu, že výchozí skutkový a právní stav je v obou těchto věcech obdobný, neshledal Nejvyšší správní soud důvodu se od závěrů uvedených v citovaném rozsudku odchýlit. Proto je jen logické, že další odůvodnění do značné míry z citovaného rozsudku vychází.

[18] Námitkou nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností pro její nedostatečnou konkrétnost se městský soud ve svém rozsudku zabýval velmi podrobně a neztotožnil se s ní. Městský soud dovodil, že z důvodů uvedené výzvy vyplývá zdroj pochybností žalovaného, neboť se nepodařilo objasnit skutečnosti vedoucí k vykázání nadměrného odpočtu i za jiná zdaňovací období a o těchto obdobích dosud probíhalo daňové řízení. Ve spojitosti s tím je pak třeba posuzovat rovněž další důvod výzvy k odstranění pochybností, který spočívá v tom, že přijatá zdanitelná plnění svou hodnotou převyšují

uskutečněná plnění. Městský soud dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, kterého se stěžovatelka podle jeho názoru dovolávala nepřiléhavě.

[19] S tímto závěrem městského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Stěžovatelka věděla, že je zpochybňováno přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění za březen 2015 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.

[20] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je třeba posoudit v souladu se shora citovaným usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkacímu řízení podle předchozí právní úpravy. 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. Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na citované usnesení jeho rozšířeného senátu upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na výzvu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013 - 63, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 - 35, či ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 - 41).

[21] 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.

[22] Jak soud ověřil ze správního spisu, po podání daňového přiznání k DPH za březen 2015 vydal správce daně dne 22. 5. 2015 výzvu k odstranění pochybností, kde své pochybnosti jasně vyjádřil. Tyto pochybnosti spočívaly v tom, že stěžovatelka dosud neodstranila pochybnosti správce daně k daňovému přiznání za zdaňovací období květen 2014, prosinec 2014, leden a únor 2015 a tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění převyšuje výši uskutečněných plnění. Správce daně tak měl a vyjádřil pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy důvodné pochybnosti, zda byla tvrzená zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata od plátců ve výši vykazované v přiznání. Proto vyzýval stěžovatelku, aby předložila evidenci podle § 100 zákona o DPH, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Není proto pravda, že stěžovatelka nemohla z obsahu výzvy ze dne 22. 5. 2015 seznat, jaké pochybnosti má odstraňovat. Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že námitka stěžovatelky vztahující se k nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností není důvodná.

[23] Pokud jde o námitku stěžovatelky týkající se průtahů řízení, ze správního spisu je zřejmé (jak shrnul rovněž městský soud), že postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období březen 2015 byl u stěžovatelky zahájen dne 25. 5. 2015 doručením výzvy ze dne 22. 5. 2015. Dne 11. 6. 2015 obdržel správce daně od stěžovatelky odpověď na výzvu ze dne 22. 5. 2015 s přílohami (evidence pro daňové účely za dané zdaňovací období). Dne 1. 7. 2015 podala stěžovatelka stížnost proti předmětnému postupu správce daně k odstranění pochybností, dne 18. 8. 2015 správce daně u stěžovatelky uskutečnil místní šetření, při kterém od stěžovatelky obdržel některé jmenovité doklady a o další požádal. Dne 27. 8. 2015 zaslal správce daně stěžovatelce vyřízení stížnosti ze dne 1. 7. 2015, dne 31. 8., 10. 9., a 20. 9. 2015 pak stěžovatelka zasílala správci daně sdělení, v nichž upřesňovala, dokdy zašle doklady požadované při místním šetření, a tyto nakonec zaslala dne 30. 9. 2015. Mimo to správce daně učinil dne 10. 7. 2015 a 14. 8. 2015 ve věci další výzvy k poskytnutí informací, adresované třetím subjektům. Dne 5. 10. 2015 potom správce daně ukončil postup k odstranění pochybností sepsáním úředního záznamu. Ze správního spisu dále rovněž vyplývá, že dne 14. 12. 2015 byla v předmětné věci u stěžovatelky zahájena daňová kontrola.

[24] Nejvyšší správní soud se také ve vztahu k 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 důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685, www.psp.cz).

[25] Městský soud v Praze z hlediska tvrzené nezákonnosti považoval za stěžejní, že z podkladů daňového řízení, dále shodně z rekapitulace skutkového stavu tvrzeného stěžovatelkou v podané žalobě, z obsahu jí podaných stížností, a rovněž z úředního záznamu ze dne 5. 10. 2015 o průběhu postupu k odstranění pochybností dle § 90 daňového řádu, vyplývá a je nesporné, že stěžovatelka a žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností od vydání výzvy činili ve vzájemné součinnosti na sebe navazující úkony, směřující k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření splnění daňových povinností stěžovatelky při existenci jejího důkazního břemene.

[26] Správce daně průběžně soustřeďoval podklady pro ověření daňové povinnosti stěžovatelky, prováděl dokazování a vyhodnocoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, avšak pro neprůkaznost části dokladů stěžovatelky se mu nepodařilo proces ověřování v rámci postupu k odstranění pochybností ukončit. Správce daně nepostupoval v rozporu se zákonem ani při ukončení postupu k odstranění pochybností. Tento postup byl ukončen úředním záznamem ze dne 5. 10. 2015, podle něhož žalovaný již dále nepokračoval v dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností, a byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za rozhodné zdaňovací období před vyměřením.

[27] Stěžovatelka v neposlední řadě v kasační stížnosti namítla, že postup k odstranění pochybností nebyl zvolen jako vhodný kontrolní nástroj, neboť správně měla být zahájena daňová kontrola. Stěžovatelka v této souvislosti označila postup k odstranění pochybností za dané období za značně dlouhý.

[28] Nejvyšší správní soud se rovněž při posouzení této námitky shoduje se závěry městského soudu. Pokud se stěžovatelka domnívala, že postup k odstranění pochybností za dané období je časově příliš dlouhý a měla za to, že mělo být ihned přistoupeno k daňové kontrole, městský soud její stanovisko nesdílel z důvodů povahy a poslání postupu k odstranění pochybností, a dodal, že zákon nestanoví určitý časový prostor k základnímu prověření uplatněného nároku a nestanoví věcnou či časovou mez, z níž by bylo možné dovodit možnost uplatnění institutu postupu k odstranění pochybností a délku jeho trvání. Trvání postupu k odstranění pochybností od 22. 5. 2015, resp. od 25. 5. 2015, kdy byla výzva stěžovatelce doručena, do 5. 10. 2015 s následným zahájením daňové kontroly (dnem 14. 12. 2015) je odrazem individuálních okolností dané věci a zdejší soud je nezákonným neshledal. Správce daně musí mít určitý časový prostor k prověření daňových dokladů a k analýzám faktur a záznamní evidence, proto nelze jeho postup v posuzované věci považovat za prodlevu, zvláště, když stěžovatelka ani ke dni ukončení postupu k odstranění povinností veškeré údaje nepředložila. Městský soud rovněž zdůraznil, že stěžovatelka neprokazovala materiální podstatu fakturovaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, její výhrady proti postupu žalovaného se zaměřily na nesouhlas s výzvou.

[29] Délku trvání postupu k odstranění pochybností v nyní projednávané věci považuje rovněž Nejvyšší správní soud za pochopitelnou s ohledem na potřebu analýzy dokladů stěžovatelky a její záznamní povinnosti v rozsahu desítek faktur, způsob přístupu stěžovatelky k požadavkům žalovaného a i další paralelní činnosti žalovaného jako správce daně vůči jiným daňovým subjektům. Žalovaný zahájil daňovou kontrolu poté, kdy zjistil, že i přes zpočátku jevící se jednoduchost ověřování daňové povinnosti stěžovatelky nevede daný postup k žádoucímu výsledku.

[30] Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s městským soudem, ve spojení se shora uvedeným, považuje celkově za nedůvodná a vyvrácená tvrzení stěžovatelky, že žalovaný ve výzvě k odstranění pochybností nebyl dostatečně konkrétní, jakož i tvrzení o nezákonném postupu správce daně v jeho průběhu a zakončení. Podle závěru soudu nelze stěžovatelkou namítané jednání žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností kvalifikovat jako nezákonný zásah, kterým by byla stěžovatelka přímo zkrácena na svých právech.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[32] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka úspěch neměla a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal

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

V Brně dne 27. února 2018

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu