ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška 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, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2017, č. j. 9 A 256/2015 - 53,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 13. 1. 2017, č. j. 9 A 256/2015 - 53 (dále „napadený rozsudek“), jímž městský soud zamítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, který žalobkyně spatřovala ve vedení postupu k odstranění pochybnosti v souvislosti s daňovým přiznáním žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015.

[2] Žalobkyně v **žalobě** ze dne 10. 12. 2015 podrobně popsala průběh postupu k odstranění pochybností, přičemž uvedla, že tento postup byl zahájen výzvou ze dne 19. 6. 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, únor 2015 a

březen 2015, a že tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění výrazně převyšuje výši uskutečněných plnění. Žalovaný však neuvedl žádné konkrétní pochybnosti způsobem umožňujícím žalobci jejich odstranění, přičemž požadoval předložení veškerých daňových dokladů vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období. Dne 13. 7. 2015 žalobkyně zaslala žalovanému sdělení, že se nemůže k nesděleným pochybnostem žalovaného vyjádřit, a v příloze tohoto sdělení předložila žalovanému požadovanou daňovou evidenci. Žalobkyně považovala za nezákonné, že žalovaný zahajoval postup k odstranění pochybností ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím s odkazem na zdaňovací období předchozí. 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 žalobkyně předestřel konkrétní pochybnosti ohledně některých jednotlivých přijatých zdanitelných plnění, což žalobkyně považovala za nezákonné. Žalobkyně měla za to, že žalovaný porušil ustanovení § 89 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého výzva k odstranění pochybností neobsahovala konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Žalobkyni nebylo známo, jaké pochybnosti žalovanému vlastně vznikly, když ve výzvě odkazoval na předchozí zdaňovací období. Postup žalovaného je přitom v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, kterou zevrubně citovala. Žalobkyně vyslovila názor, že se jednalo o libovůli žalovaného. Nikdy jí rovněž nebylo vysvětleno, jak měla pochybnosti žalovaného odstranit. Přestože žalobkyně podle svého mínění vyhověla všem požadavkům žalovaného, ten nyní zahajuje daňovou kontrolu. Skutečným důvodem předmětného stavu je přitom to, že za předmětné zdaňovací období vykázala nadměrný odpočet na DPH. Žalobkyně se proto domáhala určení, že postup k odstranění pochybností ve věci DPH za zdaňovací období duben 2015 byl nezákonným zásahem.

[3] Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že výzva k odstranění pochybností neporušuje ustanovení § 89 daňového řádu, neboť vychází ze dvou důvodů. Jedním je neodstranění pochybností ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím, a druhým okolnost spočívající v tvrzené hodnotě přijatých zdanitelných plnění, které výrazně převyšují výši uskutečněných plnění. Správce daně měl tak 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. Žalobkyně byla v této 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 i za jiná zdaňovací období, když se ohledně těchto období nepodařilo daňová řízení ukončit. Tato jiná daňová řízení sice nejsou předmětem daného soudního řízení, avšak podle soudu z ničeho nevyplývá, že by tato řízení byla nezákonná a že by postup žalovaného byl svévolný. Samotná skutečnost v podobě vykázání nadměrného odpočtu nebyla automatickým důvodem pro pochybnosti žalovaného, které vedly k tomu, že následně byly se žalobkyní zahajovány daňové kontroly na jednotlivá zdaňovací období. Ve spojení s neukončenými řízení na předchozí zdaňovací období 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 soudu přiměřeným kontrolním prostředkem s ohledem na rozsah daňové

povinnosti žalobkyně, která byla ověřována. Konkrétnost předmětné 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 žalobkyně, proto nemohla být výzva konkrétnější. Ucelené a najisto postavené poznatky o pravdivosti jejích daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jejího hospodaření či jiných aktivit. Žalobkyně se tedy mohla k předmětné výzvě řádně vyjádřit, přičemž žalobkyně předkládala příslušné doklady. Soud seznal, že správce daně měl pochybnosti (nikoli jistotu) o poměrech žalobkyně a jejích daňových povinnostech, na což reagoval postupem k odstranění pochybností. Soud dále vyložil přenášení důkazního břemene v daňovém řízení. Zdůraznil, že prokázání přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění je na daňovém subjektu. Průběh postupu k odstranění pochybností tedy závisel na procesní aktivitě žalobkyně. Soud s ohledem na zjištěný průběh postupu k odstranění pochybností konstatoval, že žalovaný i žalobkyně činili ve vzájemné součinnosti na sebe navazující úkony směřující k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření splnění daňových povinností žalobkyně při existenci důkazního břemene žalobkyně. Žalovaný tedy průběžně soustřeďoval podklady pro ověření daňové povinnosti žalobkyně; soud přihlédl rovněž k tomu, že žalobkyně ani v podaných stížnostech na postup správce daně nepřispěla k osvětlení své daňové povinnosti, ačkoli to bylo v jejím zájmu. Trvání postupu k odstranění pochybností od června do října 2015 s následným zahájením daňové kontroly je 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, zvláště když žalobkyně ani ke dni ukončení tohoto postupu veškeré údaje nepředložila. Názor žalobkyně na správný postup správce daně a na to, že své povinnosti splnila, nejsou pro kvalifikaci jednání žalovaného jako nezákonného zásahu rozhodné. Soud přitom vyložil, že s ohledem na předmět žaloby se nemůže zabývat vlastní daňovou povinností žalobce. V procesním postupu žalovaného chybu nezjistil.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka 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 z června 2015 považovala za obecnou, tudíž se k ní nemohla řádně vyjádřit, na což žalovaného upozorňovala. Podle ustanovení § 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, které jsou podrobně vysvětleny v judikatuře Nejvyššího správního soudu, žalovaný nedostál. Pokud správce daně má pochybnosti plynoucí z jiných zdaňovacích období, jedná se o jeho subjektivní pocity či dojmy, že s daňovou povinností není vše v pořádku. Stěžovatelka se nadto k těmto pochybnostem vztahujícím se k jiným zdaňovacím období nemohla v příslušném zdaňovacím období smysluplně vyjádřit. Důvodem pochybností rovněž nemůže být to, že daňový subjekt vykázal nadměrný odpočet. S ohledem na *neurčitost výzvy* stěžovatelka nemohla postupovat jinak,

než předložit veškeré své doklady, a to ve vztahu jak přijatým, tak i uskutečněným zdanitelným plněním. Protože správce daně se stěžovatelkou vedl předtím skoro rok jiné daňové řízení, nemůže rovněž obstát argument městského soudu, že mu obchodní situace stěžovatele byla neznámá. Stěžovatelka měla rovněž za to, že jednání žalovaného bylo zatíženo *citelnými průtahy*, zvláště když správce daně vedl v době zahájení předmětného postupu k odstranění pochybností jiný postup k odstranění pochybností v délce okolo 11 měsíců. Ke kontrole jejích daňových povinností ostatně *nebyl zvolen vhodný kontrolní nástroj*, neboť správně měla být zahájena daňová kontrola, a to s ohledem na rozsah požadovaných dokladů.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 13. 4. 2017 uvedl, že svůj postup považuje za správný, neboť výzva byla založena na důvodech způsobilých založit pochybnosti správce daně o poměrech stěžovatele a o jeho daňových povinnostech. Měl však za to, že žaloba měla být odmítnuta pro opožděnost, jak městský soud učinil v jiných věcech stěžovatele, v nichž byl obdobný procesní stav. Za stěžejní pro posouzení včasnosti žaloby totiž považoval ukončení postupu k odstranění pochybností dne 5. 10. 2015, nelze se tedy odvolávat na to, kdy se stěžovatelka dozvěděla o vyřízení jím podaných opravných prostředků (stížnosti, žádosti o prošetření vyřízení žádosti).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky předpokládané v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatelky v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí, nicméně že kasační stížnost **není důvodná.**

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí.

[9] V případě napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud neshledal jeho nepřezkoumatelnost ani pro nesrozumitelnost, a ani pro nedostatek důvodů. Ostatně samotná stěžovatelka jeho obsahu porozuměla, neboť s tam uvedenými závěry věcně polemizuje v obsáhlé kasační stížnosti čítající 13 stran, v níž brojí proti věcnému posouzení předmětné sporné právní otázky – zákonnosti postupu k odstranění pochybností v souvislosti s daňovým přiznáním stěžovatele k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015. Městský soud svůj rozsudek také náležitě odůvodnil, byť s tímto odůvodněním stěžovatelka nesouhlasí.

[10] Nejvyšší správní soud tak neshledal, že by byl naplněn důvod kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[11] K věci samé a naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné zabývat se nejprve tím, zda předmětná žaloba nebyla podána opožděně, jak s ohledem na jiná rozhodnutí Městského soudu v Praze ve vztahu k týmž účastníkům řízení a jiným zdaňovacím obdobím dovozuje žalovaný. Z obsahu daňového spisu a dokumentů předložených stěžovatelkou vyplývá, že správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2015 dne 19. 6. 2015, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností. Proti tomu podala dne 1. 7. 2015 stěžovatelka stížnost dle ustanovení § 261 odst. 5 daňového řádu. Na tuto stížnost reagoval žalovaný vyřízením stížnosti ze dne 27. 8. 2015. Stěžovatel poté dne 8. 9. 2015 podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ustanovení § 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 15. 12. 2015.

[12] Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014 - 51, v němž odkázal na předchozí rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, *„opravným prostředkem, který je třeba bezúspěšně vyčerpat před podáním zásahové žaloby proti nezákonnostem souvisejícím s (probíhající) daňovou kontrolou nebo (probíhajícím) postupem k odstranění pochybností, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona“*. Požadavek na vyčerpání těchto opravných prostředků však neplatí bezvýjimečně, a to v případě, kdy se žalobkyně domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný (§ 85 s. ř. s.). V projednávané věci se sice stěžovatelka v žalobě domáhala určení, že postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 byl nezákonným zásahem, na druhé straně však musí Nejvyšší správní soud přihlédnout k tomu, že 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) postupovala v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, která pro přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem požadovala podání stížnosti a žádosti o přešetření způsobu vyřízení stížnosti. V době podání těchto „opravných prostředků“ vyžadovaných recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu 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. Potom jí nelze klást k tíži, že se touto „procesní“ cestou vydala a že čekala na jejich vyřízení. Za tohoto stavu věci pak bylo třeba odvíjet počátek běhu subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby od jejich vyřízení (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.“*).

[13] Pokud žalovaný v tomto směru vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2015, č. j. 2 Aps 8/2013 – 46, je nutné uvést, že tam uvedená argumentace se vztahovala k jiné procesní situaci, neboť tam daňový subjekt podal stížnost až po ukončení postupu k odstranění pochybností. V nyní posuzované věci však byla stížnost podána ještě

v průběhu postupu k odstranění pochybností. Právní závěr z tohoto rozsudku byl podroben přezkoumání v rozšířeném senátu Nejvyššího správního soudu, který k tomu v aktuálním rozsudku ze dne 5. 12. 2017, čj. 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 dále 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.*

[14] Nejvyšší správní soud tak má, v této otázce, po zohlednění výše uvedených okolností daného případu za to, že žaloba byla v této věci podána stěžovatelkou včas.

[15] Ohledně samotné zákonnosti postupu k odstranění pochybností v souvislosti s daňovým přiznáním stěžovatelky k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 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, čj. 10 Afs 300/2016 – 88, přičemž rozporovaný postup k odstranění pochybností nezákonným neshledal. Vzhledem k tomu, že jak výchozí skutkový stav, tak i stav právní, v obou těchto věcech je obdobný, neshledal Nejvyšší správní soud důvodu se od závěrů vyvozených v citovaném rozsudku odchýlit. Proto je i další odůvodnění do značné míry obdobné jako v citovaném rozsudku.

[16] Pokud jde o *námitku nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností pro její nedostatečnou konkrétnost*, je nutno nejprve uvést, že městský soud se v napadeném rozsudku touto námitkou zabýval 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 jiná zdaňovací období a o těchto obdobích dosud probíhalo daňové řízení. Ve spojitosti s tím je pak třeba posuzovat i další důvod výzvy k odstranění pochybností, spočívající v tom, že přijatá zdanitelná plnění svou hodnotou převyšují plnění uskutečněná. Městský soud dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, kterého se stěžovatelka podle jeho názoru dovolávala nepřiléhavě.

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

[18] Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je třeba posoudit v souladu se shora citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 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, 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).

[19] 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.

[20] Jak soud ověřil ze správního spisu, po podání daňového přiznání k DPH za duben 2015 vydal správce daně dne 19. 6. 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, únor a březen 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 19. 6. 2015 seznat, jaké pochybnosti má odstraňovat.

[21] Námitka nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností ze dne 19. 6. 2015 pro její nedostatečnou konkrétnost tedy není důvodná.

[22] Pokud jde o *námitku průtahů řízení*, ze správního spisu je zřejmé (a shrnul to tak i městský soud), že postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období duben 2015 byl u stěžovatelky zahájen dne 22. 6. 2015 doručením výzvy ze dne 19. 6. 2015. Dne 13. 7. 2015 obdržel správce daně od stěžovatelky odpověď na výzvu ze dne 19. 6. 2015 s přílohami (evidence pro daňové účely za dané zdaňovací období a přijaté faktury č. FP1500167, FP1500168 a FP1500160). 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.

[23] Nejvyšší správní soud 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).

[24] Městský soud v Praze z hlediska tvrzené nezákonnosti považoval za stěžejní, že z podkladů daňového řízení, dále shodně z rekapitulace skutkového stavu tvrzeného žalobkyní v podané žalobě, z obsahu jí podaných stížností, a i z úředního záznamu ze dne 5. 10. 2015 o průběhu postupu k odstranění pochybností dle § 90 daňového řádu, vyplývá a je nesporné, že žalobkyně i 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 žalobkyně při existenci jejího důkazního břemene.

[25] Správce daně průběžně soustřeďoval podklady pro ověření daňové povinnosti žalobkyně, prováděl dokazování a vyhodnocoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, avšak pro neprůkaznost části dokladů žalobkyně 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.

[26] Stěžovatelka dále rovněž namítá, že postup k odstranění pochybností *nebyl zvolen jako vhodný kontrolní nástroj*, neboť správně měla být zahájena daňová kontrola. To souvisí s tím, že stěžovatelka označila postup k odstranění pochybností za dané období za značně dlouhý. Nutno uvést, že i při hodnocení této námitky se Nejvyšší správní soud taktéž shoduje s názorem městského soudu.

[27] Pokud stěžovatelka (z pozice žalobkyně) shledávala postup k odstranění pochybností za dané období časově příliš dlouhý a měla za to, že mělo být přistoupeno k daňové kontrole hned, 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 19. 6. 2015, resp. od 22. 6. 2015, kdy byla výzva žalobci doručena, do 5. 10. 2015 s následným zahájením daňové kontroly (dnem

14. 12. 2015) je odrazem individuálních okolností dané věci a 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 žalobkyně ani ke dni ukončení postupu k odstranění povinností veškeré údaje nepředložila. Městský soud rovněž zdůraznil, že žalobkyně neprokazovala materiální podstatu fakturovaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, její výhrady proti postupu žalovaného se zaměřily na nesouhlas s výzvou.

[28] Délku trvání postupu k odstranění pochybností v předmětné věci považuje i Nejvyšší správní soud za pochopitelnou vzhledem k potřebě analýzy dokladů stěžovatelky a její záznamní povinnosti v rozsahu desítek faktur, způsobu přístupu stěžovatelky k požadavkům žalovaného a i další paralelní činnosti 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.

[29] Nejvyšší správní soud tak shodně 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

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

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., a to tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. února 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu