



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **IMMOENERGETIKA, a.s. v likvidaci, IČO: 26747341**
se sídlem Na Sychrově 975/8, Praha 10
zastoupená advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem
se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2016 č. j. 29774/16/5300-22442-605186

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“) ze dne 9. 3. 2015 č.j. 1371877/15/2010-52524-110645 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) – vlastní daňová povinnost za zdaňovací období červen 2013 ve výši 2 581 981 Kč.
2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobkyně podala daňové přiznání za předmětné zdaňovací období dne 26. 7. 2013 s přiznanou vlastní daňovou povinností ve výši 38 500 Kč. Správce daně přiznanou daňovou povinnost nevyměřil, neboť mu vznikly pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních v předloženém daňovém přiznání. Vyzval proto žalobkyni k odstranění uvedených pochybností výzvou ze dne 16. 8. 2013 č. j. 4324584/13-2010-24902-108523 (dále jen „Výzva I“). Z úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností (dále jen „POP“) vyplynul závěr, že žalobkyně neprokázala, že vykonává reálnou ekonomickou činnost a že skutečně přijala a uskutečnila deklarovaná zdanitelná plnění. Správce daně proto posoudil žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH jako neoprávněný. Žalobkyně zaslala správci daně po seznámení se s výsledkem POP stížnost dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správce daně následně vydal platební výměr, proti němuž se žalobkyně dne 5. 4. 2015 odvolala. V odvolání namítala nezákonnost platebního výměru a tvrdila, že byl vydán na základě nezákonného postupu ve formě, která odporuje zákonu. POP nebyl dle žalobkyně ukončen v souladu s § 90 daňového řádu. Dále namítala, že platební výměr nebyl řádně odůvodněn ve smyslu § 147 odst. 1 a § 102 odst. 4 daňového řádu. Správce daně dle žalobkyně nepochopil podstatu a principy POP a nerespektoval zásady zákonnosti a legální licence v daňovém procesu, když nevedl řízení v režimu § 89 a násl. daňového řádu, ale rozsáhlé šetření vybočující z věcného rámce vymezeného výzvami, kterými byl POP zahájen. Prověřoval vnitřní poměry třetích osob, aniž by učiněné závěry jakkoliv vztáhl k žalobkyni. Nedodržel ani zákonná pravidla pro přenos důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobkyně předala správci daně jím vyžádané relevantní doklady a při místních šetřeních po něm požadovala specifikaci vznesených pochybností. Žalobkyně v odvolání dále uplatnila výhrady k výsledku POP. Správcem daně formulované závěry podle ní odporovaly principům § 8 odst. 1 daňového řádu, ustálené judikatuře i metodice Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFR“). Správce daně opomenul doklady, které mu žalobkyně poskytla, a vzal v úvahu i zjištění týkající se dalších souběžně vedených POP. Dále svévolně rozšířil předmět řízení a konstatovanou účastí žalobkyně na plněních zatížených podvodem se pokusil převzít kompetence orgánů činných v trestním řízení, přičemž nijak nspecifikoval účast žalobkyně na žádném trestném činu. Ohledně zjištění správce daně týkajících se ověření vzdělání, způsobilosti či angažovanosti jednatelů vybraných obchodních společností ve vztahu k příslušným úřadům práce žalobkyně namítla, že správce daně nepochopil principy uspořádání a fungování kapitálových společností ani principy outsourcingu. Podstatné bylo, že dané osoby jednatelství přijaly, a staly se tak vůči těmto společnostem odpovědnými. Konstatovala také, že bylo legitimní odmítnout neodůvodněné výzvy správce daně k prokázání již dříve prokázaných skutečností. Její stížnost nelze spojovat s obstrukčním chováním, neboť tímto způsobem brojila proti nezákonnému zahájení daňové kontroly a proti výslechům svědků nařízeným dožádaným správcem daně. Legitimní obrana práv

žalobkyně nemohla jakkoliv prodloužit průběh daňového řízení. Závěrem žalobkyně namítla, že se správce daně dopustil porušení zásady mlčenlivosti.

3. Žalovaný v rámci vypořádání odvolacích námitek nejprve citoval § 89 odst. 1, 2 a 3, § 90 odst. 1 a 2, § 147 odst. 1 a 3 daňového řádu a § 2 odst. 1, § 5 odst. 2 a § 108 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo jen „ZDPH“) a následně se obecně zabýval břemeny a povinnostmi tvrzení a důkazní. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006 č. j. 9 Afs 57/2013 – 37 konstatoval, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Navíc ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat, jak se uskutečnila. Aby unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Může také nastat situace, kdy správce daně neuzná nárok na odpočet daně, přestože nebude sporné, že plnění bylo uskutečněno. Existence zdanitelného plnění totiž automaticky neznamená, že bylo přijato od osoby uvedené na daňovém dokladu. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH tak může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal, že toto plnění přijal od deklarovaného dodavatele. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č. j. 2 Afs 177/2006 – 61 pak žalovaný konstatoval, že ze zákonné důkazní povinnosti plyne, že daňový subjekt by si měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat.
4. Správce daně nevyměřil žalobkyni jí tvrzenou daň, neboť mu vznikly mu pochybnosti, zda došlo faktickému uskutečnění všech deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění a zároveň zda žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Proto také žalobkyni vyzval k odstranění těchto pochybností. V úředním záznamu o průběhu POP uvedl, že žalobkyně neprokázala, že vykonává reálnou ekonomickou činnost a skutečně přijala a uskutečnila deklarovaná zdanitelná plnění. Nárok na odpočet DPH proto posoudil jako neoprávněný. Správce daně uplatnil žalobkyni daň na výstupu z důvodu vystavení daňových dokladů, na nichž uvedla DPH. Vzhledem k tomu, že uvedeným postupem nedošlo k odstranění pochybností a výše tvrzené daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělil správce daně žalobkyni výsledek POP. Na výše uvedené reagovala žalobkyně podáním ze dne 24. 2. 2015, které správce daně posoudil jako stížnost ve smyslu § 261 daňového řádu. Následně vydal správce daně platební výměr.
5. Žalovaný konstatoval, že v postupu ani v závěrech správce daně neshledal pochybení. Správce daně postupoval plně v souladu s § 8 daňového řádu a vyhodnotil vše, co vyšlo v průběhu daňového řízení najevo. K namítanému přenosu důkazního břemene a nesprávnosti závěrů správce daně odkázal žalovaný na odůvodnění platebního výměru, obsáhle shrnul provedené dokazování (soud v tomto pro stručnost odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí – pozn. soudu) a následně konstatoval, že se ztotožňuje se závěry správce daně, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně shody faktického stavu se stavem formálněprávním, když neprokázala, že sporná plnění fakticky uskutečnila, a že uskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH. Správce

daně naopak vyjádřil důvodné pochybnosti, že sporná plnění byla žalobkyní uskutečněna tak, jak tvrdí. Uplatněním odpočtu u přijatých sporných plnění porušila žalobkyně § 72 odst. 1 a 73 odst. 1 ZDPH a uplatněním daně na výstupu § 21 ZDPH. Vzhledem k tomu, že vystavila doklady, na nichž uvedla daň, vznikla jí dle § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH povinnost tuto daň přiznat.

6. K námitce porušení § 90 daňového řádu žalovaný uvedl, že souhlasí s žalobkyní v tom, že proti ní nebyl veden souhrnný POP zahrnující zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 a leden až prosinec 2013. Správce daně vedl souběžně samostatná vyměřovací řízení, kdy skutečnosti tvrzené žalobkyní v daňových přiznáních prověřoval v rámci samostatných POP. Zároveň jí byl za každé šetřené zdaňovací období doručen samostatný záznam o jeho průběhu. Nelze se tak ztotožnit s argumentací, že by POP za předmětné zdaňovací období nebyl ukončen samostatným postupem. Neztotožnil se ani s námitkou žalobkyně, že v případě, kdy správce daně zamýšlí doměřit daňovému subjektu daň, lze shrnout výsledky postupu k odstranění pochybností výlučně ve formě protokolu. Dle žalovaného daňový řád neukládá správci daně povinnost sdělovat výsledek postupu k odstranění pochybností výlučně v rámci protokolovaného ústního jednání. Žalobkyní namítaná ustanovení § 102 a 147 daňového řádu řeší rozhodnutí, resp. rozhodnutí o stanovení daně a neplynou z nich povinnosti ve vztahu ke způsobu a formě ukončení POP. Postup správce daně pak nebyl ani v rozporu s § 7 odst. 2 daňového řádu.
7. K námitce nepřezkoumatelnosti platebního výměru žalovaný uvedl, že z § 147 daňového řádu plyne povinnost správce daně odůvodnit rozhodnutí, pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem s tím, že je od této povinnosti liberován v případě, kdy je daňovému subjektu rozdíl znám z POP. Nelze z něj dovodit, že jediným zákonným odůvodněním rozhodnutí o stanovení daně na základě POP je pouze odkaz na protokol o projednání výsledku POP. Správce daně odůvodnil platební výměr zcela v souladu s výše uvedeným ustanovením. Žalovaný tak dospěl k závěru, že odůvodnění platebního výměru bylo plně v souladu s žalobkyní namítanými ustanoveními daňového řádu.
8. Žalovaný dále konstatoval, že správcem daně zvolený postup k prošetření žalobkyní tvrzených skutečností nebyl nejvhodnější, avšak při zahájení POP nemohlo být správci daně známo, že dokazování bude takto časově náročné. Žalobkyně nebyla v průběhu POP nijak zkrácena na právech a stejně jako v případě daňové kontroly měla možnost předkládat důkazní prostředky ke svým tvrzením. Nebylo jí tak upřeno žádné z práv, která by jí náležela v případě provádění daňové kontroly a nebyla krácena na právech ani v souvislosti s placením, neboť v daňovém přiznání vykazala vlastní daňovou povinnost. Správce daně učinil úkony k zahájení daňové kontroly, avšak její zahájení mu nebylo ze strany žalobkyně umožněno. Správci daně vznikly pochybnosti o všech žalobkyní tvrzených přijatých a uskutečněných plněních. V posuzovaném případě rozsah pochybností nepřekročil rozsah dokazování, u něhož by nebylo možné a vhodné použít POP. Žalovaný poznamenal, že za situace, kdy má správce daně pochybnosti o tom, zda subjekt vůbec vykonává ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH, je třeba posuzovat jeho činnost v delším časovém intervalu, neboť zjištění, že nevykonává ekonomickou činnost zrovna v konkrétním časovém období, nemůže být důvodem pro vyloučení uplatněných odpočtů daně.
9. K námitce, že správce daně provedl šetření bez součinnosti se žalobkyní, žalovaný uvedl, že žalobkyně neposkytla správci daně další potřebnou součinnost, a to ani na výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 12. 2013 č. j. 6033041/13/2010-05402-501303 (dále jen

„Výzva II“), v níž jí vyzval k prokázání tvrzených skutečností a zároveň k předložení dalších povinných evidencí. Správně tak pokračoval v dokazování i bez součinnosti se žalobkyní. Žalobkyně se navíc, ač vyrozuměna, nezúčastnila svědeckých výpovědí jednatelů jejích dodavatelů.

10. Žalovaný shledal nedůvodnou také námitku, že správce daně prověřoval vnitřní poměry třetích osob bez jakékoliv souvztažnosti se žalobkyní. Tímto způsobem správce daně například zjistil, že obchodní partneři žalobkyně jsou prostřednictvím osob oprávněných disponovat přístupovými právy k těmto účtům vzájemně propojeni, a to jak mezi sebou, tak i se žalobkyní. Uvedená zjištění spolu s dalšími vyhodnotil správce daně v neprospěch žalobkyně. K námitce, že správce daně sám konstatoval, že mu žalobkyně předala veškeré vyžádané relevantní podklady, pak žalovaný uvedl, že toto tvrzení není pravdivé, neboť se jedná o tvrzení žalobkyně samotné. Souhlasil s tím, že žalobkyně korespondenční cestou zaslala doklady k předmětnému zdaňovacímu období, což však neznamená, že unesla břemeno důkazní. Co se týče námitky nesvolání místního šetření, žalovaný konstatoval, že správce daně zajišťoval v průběhu POP další důkazní prostředky, s nimiž žalobkyni seznámil a dal jí možnost se k nim vyjádřit. K tvrzení, že žalobkyně v reakci na Výzvu II požadovala specifikaci vznesených pochybností, žalovaný uvedl, že se správce daně svým postupem nedopustil nezákonnosti, neboť uvedená výzva byla zcela konkrétní. Žalovaný tedy neshledal, že by byl POP a závěry, k nimž správce daně dospěl, v rozporu s daňovým řádem.
11. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou, že byly opomenuty doklady, které žalobkyně zaslala správci daně dne 31. 8. 2013. Tyto důkazy, jejichž přijetí správce daně toliko konstatoval, po provedeném dokazování ztratily svou důkazní hodnotu. Žalovaný jako nedůvodné odmítl také tvrzení žalobkyně vztahující se ke zjištění, že řadu jejích obchodních parterů zastupuje totožný zástupce, argumentaci týkající se svědeckých výpovědí jednatelů dodavatelů žalobkyně a také vyjádření týkající se výrobce světél Vávra osvětlení s.r.o. Důvodnými neshledal ani námitky žalobkyně stran toho, že správce daně vzal v úvahu skutečnosti zjištěné v souvislosti se souběžně vedenými POP za předcházející i následující zdaňovací období a odmítl její tvrzení, že správce daně negativně vyhodnotil, že žalobkyně hraď své závazky bezhotovostními platbami. K takovému zjištění správce daně nedospěl. Odmítl také tvrzení, že správce daně nedovodil ve vztahu k žalobkyni nic závadného ze svědeckých výpovědí jednatelů jejích deklarovaných dodavatelů, neboť tomu bylo právě naopak. Následně žalovaný obsáhle citoval z platebního výměru a uvedl, že se nelze ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že správce daně dospěl k závěru, že žalobkyní deklarovaná plnění jsou pouze fiktivní a žalobkyně nevykonává ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH, bez odůvodnění či pouze intuitivně.
12. K námitce nezákonného rozšíření předmětu řízení žalovaný konstatoval, že správce daně v průběhu POP vedl řízení plně v rozsahu, kterým byl vázán Výzvou I. Využití skutečností zjištěných v rámci vyměřovacích řízení na dani za předcházející a následující zdaňovací období není rozšířením předmětu řízení, neboť byly použity pouze pro celkové zhodnocení toho, zda žalobkyně vykonává ekonomickou činnost.
13. K námitce neuvedení informace o naplnění některé ze skutkových podstat trestných činů žalovaný uvedl, že žádné z ustanovení daňového řádu správci daně neukládá povinnost, aby pochybení daňového subjektu pod některou skutkovou podstatu podřadil. Tuto povinnost má až v případě, kdy podá oznámení o podezření ze spáchání trestného činu příslušnému orgánu. Správce daně se nepokusil převzít kompetence orgánů činných v trestním řízení.

14. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou týkající se ověření vzdělání, způsobilosti či angažovanosti jednatelů vybraných společností ve vztahu k úřadům práce. Uvedené zjištění správce daně bylo ve spojení s výpovědí uvedených osob důkazem toho, že se jedná pouze o osoby účelově nastrčené do pozic statutárních orgánů deklarovaných dodavatelů žalobkyně. K argumentaci žalobkyně o principech uspořádání kapitálových společností žalovaný uvedl, že nebylo zjištěno, že by plnění ve prospěch žalobkyně zajišťoval se souhlasem těchto osob jménem předmětných obchodních korporací fyzicky nějaký jiný subjekt. Odmítl také argumentaci žalobkyně o nezákonnosti provedených výsledků svědků, přičemž uvedl, že správce daně přistoupil k provedení svědeckých výpovědí poté, co mu nebylo umožněno získat důležité informace. Ze svědeckých výpovědí zjišťoval povědomost svědků o aktivitách jimi řízených společností a o vztazích těchto společností s žalobkyní.
15. K námitce, že stížnosti žalobkyně dle daňového řádu nelze považovat za obstrukční, žalovaný podotkl, že domnívá-li se daňový subjekt, že správce daně postupuje v rozporu se zákonem, je jeho právem stížnost podat. Žalobkyně tak učinila a správce daně její stížnosti prošetřil, přičemž je shledal nedůvodnými a ke stejnému závěru dospěl i žalovaný. Žalovaný shledal důvodnou toliko námitku žalobkyně stran „druhého pokusu“ o zahájení daňové kontroly, a to z důvodu kolize mezi termínem plánovaného zahájení daňové kontroly a termínem naplánovaných výsledků svědků v rámci POP. Důvodnou shledal i námitku stran délky POP, když dospěl k závěru, že již neshledává realizaci dalších úkonů v jeho rámci v souladu se zákonem. Správce daně následně veškeré úkony prováděné v rámci POP ukončil. Stížnosti žalobkyně tak nebyly důvodné, nebo v případě jejich důvodnosti došlo k nápravě.
16. Žalovaný se neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně o porušení zásady mlčenlivosti. Uvedl, že všechny informace uvedené v úředním záznamu a v odůvodnění platebního výměru týkající se obchodních parterů žalobkyně jsou v přímé vazbě k žalobkyni, resp. její daňové povinnosti. Na základě informací uvedených v daném úředním záznamu byl zjištěn reálný stav věci, a POP tak mohl být správcem daně uzavřen. Na případ je nutno aplikovat § 52 odst. 2 písm. c) daňového řádu, podle nějž o porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace osobě zúčastněné v rozsahu, v jakém jsou její práva a povinnosti správou daní dotčena. Uzavřel, že úřední osoby správce daně nejednaly protiprávně a zároveň odkázal na Vyrozumění o odložení podnětu č. j. 32848/15/5100-41459-711438 ze dne 6. 10. 2015, v němž předmětné tvrzení žalobkyně již jednou posuzoval a dospěl závěru, že k namítanému porušení nedošlo.
17. Závěrem žalovaný shrnul, že postup správce daně byl v souladu s daňovým řádem. Žalobkyni nelze uznat uplatněné nároky na odpočet daně a akceptovat uplatněnou daň na výstupu na základě tvrzeného uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, neboť neunesla své důkazní břemeno ohledně shody faktického stavu se stavem formálněprávním, když neprokázala, že se sporná plnění fakticky uskutečnila a že uskutečňuje ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH. Správce daně naopak břemeno důkazní unesl, když vyjádřil důvodné pochybnosti o tom, že sporná plnění byla žalobkyní uskutečněna tak, jak tvrdí (resp. jak deklaruje na předložených daňových dokladech).
18. Žaloba proti napadenému rozhodnutí je sice velmi obsáhlá (20 stran textu), nicméně z ní lze vyselektovat celkem tři hlavní žalobní body. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, neboť žalovaný podle ní nedostatečně vypořádal námitky uplatněné jak v průběhu prvostupňového řízení, tak v podaném odvolání ze dne 5. 4. 2015. Závěry žalovaného

v napadeném rozhodnutí ohledně způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností, námitky absence protokolu o tomto ukončení a jeho neprojednání, vedení daňového řízení v převážném rozsahu bez účasti žalobkyně, námitky ohledně vadně vedeného důkazního řízení a námitku porušení mlčenlivosti v daňovém řízení považovala žalobkyně za povrchní, přičemž řada z nich neměla dle jejího názoru oporu ve spisovém materiálu.

19. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla porušení práva na spravedlivý proces v průběhu daňového řízení. Žalobkyně označila za nezákonné ukončení postupu k odstranění pochybností, jelikož žalovaný uzavřel jeden souhrnný postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 a rok 2013 (viz úřední záznam správce daně ze dne 11. 2. 2015, č. j. 950026/15/2010-61564-110304), ačkoliv vedl 13 samostatných daňových řízení odlišitelných podle obsahu vyjádřených pochybností, a proto podle § 90 daňového řádu měly být tyto postupy k odstranění pochybností ukončeny samostatnými úkony. V návaznosti na to dle žalobkyně prokazatelně absentoval protokol o projednání výsledku POP. Prostý úřední záznam lze totiž podle názoru žalobkyně ve smyslu § 90 odst. 1, § 102 odst. 4 a § 147 odst. 4 daňového řádu použít pouze tehdy, rozptýlí-li daňový subjekt pochybnosti správce daně a nikoliv v případě, kdy je nutné daň dodatečně doměřit. V projednávaném případě tím bylo žalobkyni rovněž odňato právo na protokolaci návrhů a výhrad [§ 62 odst. 2 daňového řádu]. Prosté zaslání úředního záznamu tudíž nebylo možné považovat za kvalifikované seznámení s výsledkem POP ve smyslu § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu, a to ani v případě zahrnutí úředního záznamu do odůvodnění daňového výměru, což bylo dle žalobkyně v rozporu s § 147 odst. 1 a 4 daňového řádu. Podle těchto ustanovení lze za odůvodnění platebního výměru považovat výhradně protokol o projednání výsledku POP. Takto neodůvodněný platební výměr nemohl dle názoru žalobkyně nijak ovlivnit její daňové povinnosti a v řízení o odvolání měl být žalovaný zrušen pro nepřezkoumatelnost, což se nestalo. Podle žalobkyně nemohla obstát ani argumentace žalovaného stanoviskem Generálního finančního ředitelství zahrnutým v „*Zápisu z jednání koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR*“ ze dne 11. 9. 2013, neboť tímto nemohl být nijak změněn výklad jednoznačného ustanovení § 90 odst. 1 a § 147 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně rovněž shledala mylným tvrzení žalovaného, že zde byl dán důvod pro neodůvodnění platebního výměru ve smyslu § 147 daňového řádu, neboť právě toto ustanovení vyžaduje, aby bylo vždy řádně odůvodněno stanovení daně z moci úřední.
20. Podle žalobkyně žalovaný nevedl daňové řízení, ale prováděl „jakési rozsáhlé šetření“, jehož předmět nebyl nijak blíže vymezen a odkláněl se od obsahu jednotlivých výzev, jimiž byly zahajovány jednotlivé postupy k odstranění pochybností. Toto údajné šetření mnohdy nijak nesouviselo s daňovými povinnostmi žalobkyně a týkalo se vnitřních poměrů dalších daňových subjektů, ať již fyzických či právnických osob. Toto šetření bylo prováděno bez jakékoliv součinnosti se žalobkyní od chvíle, kdy žalobkyně požadovala bližší upřesnění pochybností správce daně a proti jeho postupům opakovaně podávala stížnosti, což bylo vyhodnoceno jako obstrukční jednání mající za cíl zmařit účel daňového řízení. Správce daně cestou součinnosti rovněž s dalšími finančními úřady prověřoval „jakési třetí osoby“, a to společnost Terra Consulting CZ s. r. o., LA Services s. r. o., Partners s. r. o., Investment Consulting Limited, Ltd. s. r. o., ETT ENERGETIKA, a. s., FM MARKET, s. r. o., INVEST FOND, s. r. o., SIOP, s.r.o., SVOMIL, s. r. o., JESLAV, s. r. o., MOLIMEN, s. r. o., FINERGIS REAL, a. s., REALTORS, a.s., a Vávra osvětlení, s. r. o., jakož i osobní a majetkové poměry fyzických osob, které byly členy orgánů těchto obchodních společností. Následně správce daně dospěl k závěrům zpochybňujícím

podnikatelské aktivity a v některých případech i samu existenci těchto subjektů. S tímto žalobkyně nesouhlasila, neboť nebylo nijak prokázáno, že by se snad některá z těchto skutečností jakkoliv týkala plnění jejích daňových povinností, a proto tyto vyslýchané osoby ani nemohly být považovány za svědky ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobkyně nebylo možné klást svědkům otázky na jejich vlastní jednání při správě daní, neboť by byli povinni vypovídat pravdivě sami o sobě pod hrozbou sankce za křivou svědeckou výpověď. Výslech jednatele o poměrech jím řízené společnosti byl proto nezákonný a v rozporu se zákazem sebeobviňování.

21. S ohledem na průběh tohoto „šetření“ dospěla žalobkyně k závěru, že žalovaný nesprávně pochopil účel POP, v daňovém procesu postupoval *ultra vires* [§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu] a v rozporu s ustanovením § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c), d) a e) daňového řádu, jakož i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu na žalobkyni přenesl důkazní břemeno.
22. Žalovaný měl dále několikrát porušit 60denní lhůtu pro vyřízení stížnosti v režimu § 261 odst. 6 daňového řádu. Stížnost ze dne 27. 12. 2013 vyřídil až dne 28. 2. 2014, stížnost ze dne 24. 5. 2014 až dne 28. 7. 2014, stížnost ze dne 8. 10. 2014 až dne 11. 12. 2014 a stížnost ze dne 19. 3. 2015 nebyla ke dni podání žaloby vyřízena vůbec s výjimkou odložení podnětu na porušení mlčenlivosti.
23. **Ve třetím žalobním bodě** namítla žalobkyně vadné hodnocení důkazů. Z části „*Hodnocení důkazních prostředků za období červen 2013*“ odůvodnění platebního výměru dle jejího názoru vyplývá, že měly být zcela opomenuty doklady předané správci daně žalobkyní při místním šetření dne 25.7.2013, kdy protokolárně převzal 88 listů dokumentů vztahujících se ke zdaňovacímu období únor – květen 2013, a to poté, kdy již prokazatelně disponoval 230 listy dokumentů vztahujících se ke zdaňovacím obdobím 4. čtvrtletí 2012 a leden 2013. Správce daně toliko konstatoval, že právní zástupce žalobkyně JUDr. Pavel Kačírek zastupoval více daňových subjektů ve více řízeních, v nichž způsobil průtahy podáváním nedůvodných stížností. Ve zbytku tuto část odůvodnění shledala žalobkyně pokusem o učinění závěru, že světla vyrobená společností Vávra osvětlení s. r. o., nemohla být žalobkyní prodána, a pokus o hodnocení svědeckých výpovědí uskutečněných ve dnech 22. 9. 2014 až 29. 9. 2014, jejichž provedení považovala žalobkyně za zcela vadné s poukazem na přípis o vyřízení stížnosti Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2014, č. j. 32884/14/5100-41455-711442.
24. Dále ohledně části „*Hodnocení důkazních prostředků získaných z dalších daňových řízení (POP 4. Q. 2012, 01-05/2013, 07-12/2013) za účelem poskytnutím uceleného a objektivního pohledu na chování daňového subjektu IMMOENERGETIKA, a. s.*“ žalobkyně uvedla, že toto doložilo její tezi o tom, že bylo vedeno „jakési komplexní dlouhodobé šetření“ s vyloučením účasti žalobkyně. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že úhrady obchodních závazků bezhotovostními platbami správce daně považoval za negativní poznatek ve vztahu ke skutečnosti, že jednotlivé právnické osoby byly mezi sebou propojeny prostřednictvím členů svých orgánů, přičemž jednatele společností INVEST TREND s.r.o., FM MARKET s.r.o., SECIN s.r.o., REFSTAV CZ s.r.o., LS TRADING s.r.o., JESLAV s.r.o., SVOMIL s.r.o., MOLIMEN s.r.o., MONNAIE s.r.o., Terra Consulting CZ s.r.o., TODA TRADE s.r.o. neměli povědomí o vnitřních poměrech jimi řízených společností. V návaznosti na to žalobkyně rozporovala, že by bylo možné z těchto skutečností dovodit, že celý řetězec společností neuskutečňoval žádné transakce a sloužil výhradně k vytváření nákladů a odpočtů na DPH společností jako jsou ČKD ENERGY,

a. s., ČKD PRAHA DIZ, a. s., a Investment Consulting-Limited, Ltd., s. r. o., které tímto získávaly možnost krátit daňovou povinnost obdobně jako žalobkyně. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně měla možnost ovládat bankovní účty svých dodavatelů, považovala žalobkyně za pouhý ničím nepodložený předpoklad.

25. Žalobkyně namítla, že uvedené závěry byly učiněny na základě svévolného rozšíření předmětu daňového řízení a byly v rozporu se základní zásadou ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť žalovaný neprovedl řádné hodnocení dostupných podkladů. Naopak žalovaný odmítl téměř všechny žalobkyní navržené důkazní prostředky a dokazování vedl účelově v její neprospěch, přičemž se pokusil převzít kompetence orgánů činných v trestním řízení, aniž by žalobkyně spáchala jakýkoliv trestný čin. Tento postup úředních osob považovala žalobkyně za naplnění skutkové podstaty trestného činu křivého obvinění podle § 345 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), případně též trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby podle § 329 trestního zákoníku. Samotné hodnocení aktivit obchodních partnerů žalobkyně ze strany správce daně považovala žalobkyně za prováděné bez jakékoliv vazby na její daňové povinnosti, tj. za nadbytečné a porušující zásadu mlčenlivosti, neboť žalobkyně neměla žádný právní nárok se dozvědět interní informace o těchto osobách. Rovněž měl být žalovaným nesprávně pochopen princip tzv. outsourcingu, tj. společnosti v řetězci nebyly povinny zajišťovat poskytování služeb z vlastních zdrojů a byly oprávněny jej delegovat na jiné osoby.
26. Žalobkyně vysvětlila, že potřebné doklady správci daně poskytla a na některé výzvy k odstranění pochybností odmítla reagovat proto, že se z její strany jednalo o legitimní obranu proti provádění dokazování týkajícího se výhradně vnitřních poměrů jiných obchodních společností bez jakéhokoliv vztahu k daňovým povinnostem žalobkyně. Podávání stížností nebylo obstrukčním jednáním, nýbrž legitimní ochranou práv, jež daňové řízení nijak neprodloužila, a krom toho ze sdělení Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2014, č.j. 32884/14/5100-41455-711442 vyplynulo, že tyto stížnosti byly důvodné.
27. Ohledně dokazování v řízení o odvolání žalobkyně namítla, že se žalovaný v odstavcích 32 až 43 napadeného rozhodnutí pokusil o nápravu skutkových závěrů správce daně, nicméně nakonec účelově vyhodnotil jen některé důkazy. Zároveň měl žalovaný porušit § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobkyni s tímto dokazováním nijak neseznámil. Taktéž ohledně závěru žalovaného, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, žalobkyně konstatovala, že podle úředního záznamu i platebního výměru za období červen 2013 toto tvrzení žalovaného zcela popíralo objektivní skutečnosti.
28. Ve vztahu k úvahám správce daně o jakési její účasti na plnění zatížených podvodem žalobkyně namítla, že podle § 99 odst. 2 daňového řádu si správce daně nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu. Tento zákonný limit byl platebním výměrem porušen, a žalovaný měl toto porušení řešit.
29. Žalobkyně poukázala na to, že daňový řád na rozdíl od předchozí úpravy upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti a nikoliv pouze hledisko fiskální. Setrvala na tom, že správci daně v průběhu postupu k odstranění pochybností předložila formálně správné dokumenty. Žalovaný nijak nevymezil konkrétní případy, ve kterých i nadále

trvají jeho pochybnosti, popř. tak učinil v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu až v odstavcích 32 až 43 napadeného rozhodnutí, a proto na tyto pochybnosti neměla žalobkyně možnost nijak reagovat. Žalovaný dále svým postupem popřel princip neutrality DPH, právo na svobodné podnikání a snažil se žalobkyni zabránit, aby se jí dostalo právní pomoci od jeho zástupce.

30. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Ve vyjádření k žalobě konstatoval, že se žalobkyně mýlila, pokud dovodila, že pochybnosti správce daně i nadále přetrvávaly. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda došlo k faktickému uskutečnění všech žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění a zda zároveň žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně u deklarovaných přijatých zdanitelných plnění v souladu s ustanoveními § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu byla žalobkyně správcem daně vyzvána v souladu s § 89 odstavci 1 až 3 daňového řádu výzvou k odstranění těchto pochybností. Správce daně ve výzvě specifikoval také důvody, které ho k jeho pochybnostem vedly. Doručením této výzvy byl u žalobkyně zahájen POP.
31. Správce daně je v rámci POP oprávněn provádět dokazování. Podáním daňového přiznání dochází k zahájení vyměřovacího řízení a daňový řád přitom pro průběh daňového řízení v § 92 daňového řádu upravuje i dokazování. V posuzovaném případě správce daně nevybočil z mantinelů POP, neboť v jeho rámci smysluplná a řádně odůvodněná úvaha správce daně svědčila o skutečnosti, že u žalobkyně v souvislosti s dotčeným zdaňovacím obdobím vznikla pochybnost. Charakteru POP neodporovalo ani provedení několika úkonů v průběhu POP. Takový postup byl dle žalovaného plně opodstatněný z hlediska základních zásad správy daní.
32. V posuzovaném případě byl o průběhu POP sepsán dne 11. 2. 2015 úřední záznam, protože správce daně zastával názor, že nedošlo k odstranění pochybností a že tvrzená výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně. Následně pak správce daně musel učinit úsudek o tom, zda je nutno pokračovat v dokazování. Žalobkyně byla sdělením ze dne 11. 2. 2015 seznámena s výsledkem POP, respektive s výsledky všech probíhajících postupů k odstranění pochybností. Tento postup byl zcela souladný se zákonnou úpravou uvedených postupů.
33. Podle názoru žalovaného bylo další konání již výhradně v rukou žalobkyně, jež měla možnost se k výsledku POP v patnáctidenní lhůtě vyjádřit. Žalobkyně však reagovala podáním ze dne 24. 2. 2015, které bylo vyhodnoceno jako stížnost podle § 261 daňového řádu, neboť obsahovalo pouze nesouhlas žalobkyně s postupem správce daně a neobsahovalo žádný návrh na pokračování v dokazování.
34. Správce daně pak s odkazem na § 90 odst. 1 daňového řádu zvolil formu úředního záznamu s jeho následným zasláním žalobkyni, přičemž § 147 odst. 4 daňového řádu nevylučuje, aby se úřední záznam stal i odůvodněním, pokud správce daně zkopíruje text úředního záznamu do odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně. Podmínkou takového postupu bylo, aby text úředního záznamu odpovídal kvalitě odůvodnění, byl jednoznačný a přezkoumatelný, což bylo v daném případě naplněno.
35. Skutečnost, že ve výroku platebního výměru správce daně odkázal na úřední záznam o průběhu POP, nebyla v rozporu s daňovým řádem. Tímto postupem, kdy předmětný úřední záznam obsahoval sdělení, které skutečnosti měl správce daně za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce, postupoval správce daně plně v souladu s ustanovením § 102

odst. 4 daňového řádu, stanovujícím obsah odůvodnění rozhodnutí při stanovení daně dokazováním.

36. Podle názoru žalovaného žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu a pro vykázání uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu. Konstatování správce daně, že si žalobkyně musela být vědoma toho, že se jedná pouze o fiktivní plnění, která nebyla předmětem daně, a proto musela vědět, že se účastnila plnění zatížených podvodem na dani, bylo pouze závěrem vyplývajícím ze zjištěných skutečností. Toto konstatování žádným způsobem neřešilo trestněprávní odpovědnost žalobkyně, a proto její námitka týkající se řízení vedeného v režimu § 95 daňového řádu byla nedůvodná, stejně jako byly nedůvodné i všechny další námitky.
37. Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným, byly zjištěny následující, pro věc rozhodné skutečnosti:
38. Dne 26. 7. 2013 podala žalobkyně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013, ve kterém přiznala vlastní daňovou povinnost ve výši 38 500 Kč.
39. Správce daně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 16. 8. 2013 k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních v předloženém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013. Správce daně ve výzvě uvedl, že žalobkyně vykazuje na vstupu a výstupu vysoké hodnoty při nízké daňové povinnosti. Správce daně měl pochybnosti o tom, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání toho, že přijatá zdanitelná plnění byla použita k její ekonomické činnosti a že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a k doložení příslušných účetních dokladů a dalších vhodných důkazů.
40. Dne 25.7.2013 proběhlo v rámci POP u žalobkyně místní šetření a dne 10.9.2013 byla žalobkyni doručena výzva ze dne 6.9.2013 k zahájení daňové kontroly ve vztahu k DPH za období 1.1.2013-30.6.2013, a to z důvodu neodstranění pochybností správce daně. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala stížností ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu; tu správce daně posoudil jako nedůvodnou. Nato žalobkyně opět reagovala stížností, v níž namítala nezákonnost záměru „překlopit POP do daňové kontroly“, kterou správce daně opět vyhodnotil jako nedůvodnou. Následně žalobkyně podala proti vyřízení svých stížností žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, které byly vyhodnoceny jako nedůvodné, jak vyplývá z vyrozumění žalovaného ze dne 14.1.2014 a 27.2.2014.
41. Z úředního záznamu správce daně ze dne 21. 10. 2013 vyplývá, že se žalobkyní obchodující společnosti FM MARKET, s. r. o., INVEST TREND, s. r. o. a SIOP, s. r. o., byly na adresách sídel nekontaktní a lze se domnívat, že sídla jsou pouze virtuální.
42. Dne 24. 10. 2013 učinil správce daně úřední záznam o telefonických a e-mailových dotazech na Speciální finanční úřad a na následující územní pracoviště Finančního úřadu pro hl. m. Prahu: Modřany, Praha 1, Praha 5, Praha 9. S výjimkou společností PREDISTRIBUCE, a. s., a Invest Trend, s. r. o., bylo zjištěno, že společnosti FM MARKET, s. r. o., SIPO, s. r. o., a Terra Consulting CZ, s. r. o., jsou nekontaktní. Dne 22. 11. 2013 učinil správce daně úřední záznam o sérii hned několika e-mailů, jimiž se zástupce žalobkyně omlouval z ústních jednání kvůli probíhajícím daňovým kontrolám u jeho jiných klientů. V protokolu ze dne 25. 11. 2013 správce daně zaznamenal, že společnost Vávra osvětlení, s. r. o., dodává světla typu „METROVA“ výhradně společnosti ČKD

Praha DIZ, a. s. Územní pracoviště pro Prahu 1 dne 13. 12. 2013 sdělilo, že žalobkyně nemohla odebrat osvětlení „METROVA“, které bylo vyrobeno na zakázku výhradně pro tunel Blanka. Územní pracoviště pro Prahu 3 dne 13. 12. 2013 sdělilo, že žalobkyně vykazovala nízkou daňovou povinnost ve vztahu k DPH, někteří její dodavatelé jsou nekontaktní.

43. Správce daně dne 19. 12. 2013 opakovaně vyzval žalobkyni k prokázání rozhodných skutečností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 a leden až srpen 2013. Žalobkyně dne 21. 12. 2013 požadovala opakované zaslání této výzvy z důvodu technických problémů při doručování do datové schránky. Dne 2. 1. 2014 žalobkyně sdělila, že orgány finanční správy vytvářejí chaotickou situaci a požadavek správce daně označila za bezdůvodný.
44. Správce daně učinil dne 20. 2. 2014 úřední záznam o prošetření dalších vztahů mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery. Bylo zjištěno, že společnosti SVOMIL, s. r. o., JESLAV, s. r. o., MOLIMEN, s. r. o., FINERGIS REAL, a. s., a REALTORS, s. r. o., mají toliko fiktivní sídla, na nichž jsou nekontaktní.
45. Dne 5. 3. 2014 vyzval správce daně Úřad práce České republiky k poskytnutí informací o následujících osobách: M. S. (jednatel společností INTER ELECTRONICS TRADE, a. s., SVOMIL, s. r. o., BOTRAM, s. r. o. v likvidaci, BETA-SYCHROV, s. r. o.), S. D., J. O. a A. E. Úřad práce České republiky dne 7. 3. 2014 sdělil, že M. S., S. D. aj. O. procházejí evidencí uchazečů o zaměstnání coby manuálně pracující. A. E. nebyla v evidenci nalezena.
46. Československá obchodní banka, a. s. dne 28. 3. 2014 sdělila, že jsou u ní vedeny bankovní účty společností FINPEX, s. r. o. (disponent J. K.), SECIN REAL, a. s. (disponent T. K.), SK Partners, s. r. o., TODA TRADE, s. r. o. (disponent J. L.), SECIN, s. r. o. (disponent J. L.), TRADCOM, a. s. (disponent T. K.), SIOP, s. r. o. (dva bankovní účty, disponenti J. L., Z. B.), daňový subjekt (disponent P. G.), INVEST TREND, s. r. o. (disponent J. L.), FM MARKET, s. r. o. (disponent J. L.), REALTORS, s. r. o. (disponent J. L.), DELTA-SYCHROV, s. r. o. (disponent J. K.), MONNAIE, s. r. o. (disponent T. K.), KOBACOM, a. s. (disponent T. K.), REFSTAV CZ, s. r. o. (disponent J. L.), LS TRADING, s. r. o. (disponent J. L.), Investment Consulting Limited, Ltd., s. r. o. (disponenti P. G., J. K.), MOLIMEN, s. r. o. (disponent J. L.). Komerční banka, a. s. dne 2. 4. 2014 sdělila, že jsou u ní vedeny bankovní účty společností FINERGIS REAL, a. s. (disponent J. K.), JESLAV, s. r. o. (disponent T. K.), KOBACOM, a. s., SVOMIL, s. r. o. a TERRA CONUSULTING CZ, s. r. o. U třech posledně jmenovaných byla jména disponentů ve spise anonymizována. Raiffeisenbank, a. s. dne 31. 3. 2014 sdělila, že je u ní veden bankovní účet společnosti KCD 1, s. r. o. (disponent J. L.).
47. Ze sdělení Územního pracoviště pro Prahu 1 ze dne 19. 3. 2014 vyplývá, že společnost FM MARKET, s. r. o., je nekontaktní.
48. Žalobkyně dne 13. 4. 2014 správci daně sdělila, že se odmítá účastnit výsledku svědků ve dnech 22. 4. a 23. 4. 2014 a proti tomuto postupu podala stížnost. Dne 20. 5. 2014 byla tato stížnost správcem daně vyřízena jako nedůvodná. Žalobkyně požádala dne 24. 5. 2014 o prošetření vyřízení této stížnosti a opětovně se odmítla zúčastnit výsledku svědků dne 3. 6. a 4. 6. 2014. Odvolacím orgánem byla tato stížnost vyřízena dne 28. 7. 2014. Žalobkyně podala dne 30. 8. 2014 novou stížnost, v níž se opět odmítla zúčastnit výsledků svědků, a to v termínu 22. až 26. 9. 2014. Tuto stížnost správce daně vyřídil jako nedůvodnou dne 15. 9.

2014 a dne 8. 10. 2014 požádala žalobkyně odvolací orgán o prošetření vyřízení této stížnosti. Dne 17. 12. 2014 byla tato stížnost odvolacím orgánem vyřízena.

49. Finanční úřad pro Kraj Vysočina dne 29. 9. 2014 sdělil, že ve dne 22. 9. 2014 až 26. 9. 2014 po opakovaných předvoláních a konečném předvedení Policií ČR provedl výslechy svědků, jednatelů jednotlivých společností z podezřelého řetězce: M. Š. (INVEST TREND, s. r. o.), J. Z. (FM MARKET, s. r. o.), Z. H. (SECIN, s. r. o.), M. Š. (SIOP, s. r. o.), B. Z. (REFSAV CZ, s. r. o.), L. S. (LS TRADING, s. r. o.), S. D. (JESLAV, s. r. o.), M. S. (SVOMIL, s. r. o.), J. O. (MOLIMEN, s. r. o.), Z. H. (MONNAIE, s. r. o.), V. V. (Terra Consulting CZ, s. r. o.), Z. V. (TODA TRADE, s. r. o.). Zástupce žalobkyně se těchto výsledků nezúčastnil. Žádný ze svědků neznal společnost, jíž byl formálně jednatelem, ani její obchodní aktivity ve vztahu k daňovému subjektu.
50. Odvolací orgán dne 21. 8. 2014 odložil podnět žalobkyně ze dne 13. 4. 2014 k prošetření údajného porušení zásady mlčenlivosti s odůvodněním, že nebylo prokázáno, že by se třetí osoba o zákonem chráněných informacích ze správy daní daňového subjektu (žalobkyně) od úředních osob Finančního úřadu pro kraj Vysočina cokoliv dozvěděla. Odvolací orgán dne 22. 8. 2014 odložil obdobný podnět žalobkyně vztahující se k Finančnímu úřadu pro hl. m. Prahu.
51. Správce daně zaslal žalobkyni dne 11. 2. 2015 „*Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. Q. 2012 a leden – prosinec roku 2013*“. Ohledně zdaňovacího období červen 2013 bylo odkázáno na úřední záznam č. j. 658991/15/2010-61564-110304. Žalobkyně byla dále poučena, že do 15 dnů ode dne doručení sdělení je oprávněna podat návrh na další dokazování.
52. Dne 24. 2. 2015 žalobkyně učinila podání „*Reakce na Sdělení výsledku POPu na DPH za zdaňovací období 4. Q. 2012 a leden – prosinec 2013*, č. j. 950026/15/2010-61564-110304, ze dne 11. 2. 2015“, ve kterém způsob ukončení POP označila za nezákonný. Správce daně toto podání dne 9. 3. 2015 vyřídil jako nedůvodnou stížnost. Dne 19. 3. 2015 požádala žalobkyně o přešetření vyřízení této stížnosti, které bylo vyřízeno odvolacím orgánem dne 22. 5. 2015.
53. Platební výměr za zdaňovací období červen 2013 ze dne 9. 3. 2015, č. j. 1371877/15/2010-52524-110645 byl odůvodněn opsáním úředního záznamu ze dne 11. 2. 2015, č. j. 658991/15/2010-61564-110304. V něm bylo konstatováno, že daňový subjekt nijak blíže nedoložil uskutečnění zdanitelných plnění z obchodů se společnostmi REFSTAV CZ s. r. o., LS TRADING, s. r. o., SECIN REAL a. s., a ČKD PRAHA DIZ, a. s. Správcem daně bylo zjištěno, že u společnost REFSTAV CZ s. r. o., vzniklo podezření na obchodování v řetězci, které nebylo šetřením vyvráceno. JUDr. Pavel Kačírek zastupoval hned několik obchodních partnerů daňového subjektu a jediná členka představenstva žalobkyně paní A. E. byla v osobním bankrotu. Žádná z dodavatelských společností žalobkyně neměla internetové stránky ani obdobnou prezentaci své činnosti, nemá pronajatu kancelář a nemá žádné zaměstnance. Dále správce daně uvedl, že nad rámec účetních dokladů žalobkyně nepředložila žádné důkazy dokládající reálnost jeho obchodního modelu. Správce daně uvažil okolnosti známé o žalobkyni ze své úřední činnosti a dospěl k závěru, že nebylo nijak prokázáno, že by žalobkyně jakkoliv reálně obchodovala se společnostmi FM MARKET, s. r. o., INVEST TREND, s. r. o., SIOP, s. r. o., SVOMIL, s. r. o., JESLAV, s. r. o., MOLIMEN, s. r. o., FINERGIS REAL, a. s., REALTORS, s. r. o. Většinu těchto společností zastupoval advokát JUDr. Pavel Kačírek, jejich sídla byla toliko fiktivní, reálná

ekonomická činnost nebyla prokázána, většina společností používala tentýž účetní software „Pohoda“ a účetní doklady byly stylisticky téměř identické. Taktéž žádné osvětlení typu „Metrova“ společnost Vávra osvětlení, s. r. o., prokazatelně nevyrobila od června 2012 a osvětlení ani nebyla dodána žádné společnosti, daňový subjekt je tak nemohl nakoupit. Toto správce daně označil za významnou skutkovou nesrovnalost.

54. Proti platebnímu výměru za zdaňovací období červen 2013 podala žalobkyně odvolání, v němž argumentovala shodně jako v žalobě.
55. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.). V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

Podle § 89 odst. 2 daňového řádu 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 došlo k odstranění těchto pochybností.

Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

Podle § 90 odst. 3 daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Soud předně konstatuje, že obdobnou věc žalobkyně s téměř totožnými argumenty, vztahující se však k jiným zdaňovacím obdobím (duben a květen 2013), Městský soud v Praze v minulosti již řešil v řízeních vedených pod sp. zn. 8 Af 52/2016 a 11 Af 41/2016. Rozsudkem ze dne 10. 1. 2017 č.j. 11 Af 41/2016 - 46 žalobu zamítl, načež usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 15/2017-31 byla následně podaná kasační stížnost žalobkyně odmítnuta z toho důvodu, že neobsahovala dostatečně určitá a jednoznačná tvrzení, z jakých důvodů stěžovatelka (žalobkyně) rozsudek napadá. Městský soud v Praze k tomu uvádí, že i nyní projednávaná žaloba se svým obsahem nachází na samé hranici, která ještě umožňuje soudu konkrétní, věcný a srozumitelný přezkum napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

56. Jak totiž vysvětlil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, „*smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat.*“ Vzhledem k obsáhlému a souvislému textu podané žaloby, z něhož lze jen obtížně jednoznačně určit, zda žalobkyně namítané vady vztahuje k rozhodnutí správce daně nebo k napadenému rozhodnutí, zda a jaké konkrétní vady prvoinstančního rozhodnutí byly žalobkyní vytknuty v odvolání a jak s nimi naložil žalovaný. Tato chaotičnost a nekonkrétnost žaloby umožnila soudu v projednávané věci provést přezkum napadeného rozhodnutí toliko obecným způsobem, vyjma těch námitek, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi soud zabýval podrobně a individuálně. Nutno podotknout, že nesrozumitelnost a nekonkrétnost podané žaloby soud vytkl žalobkyni již v rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46, stejně jako v rozsudku ze dne 27. 6. 2019 č. j. 8 Af 52/2016 - 46 přičemž nyní projednávaná žaloba opět vychází ze stejného „vzoru“ a objevují se v ní zcela totožné formulace a námitky.
57. Námitky všech tří žalobních bodů se soud rozhodl vypořádat současně z důvodu jejich vzájemné logické provázanosti, obsahové souvislosti a v neposlední řadě také z důvodu již zmiňované nejasnosti podané žaloby.
58. Při úvahách o důvodnosti žalobních námitek vycházel Městský soud v Praze z již konstantní judikatury správních soudů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52 má POP „*sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu z roku 2009)*“. Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům tohoto procesu, proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31) „*Zákonodárce současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58; shodně viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31).
59. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 7 Ans 3/2010 – 138 se dále uvádí, že: „*...jedním z logických atributů požadavků na rozhodování orgánů veřejné moci v právním státě je rozhodování v přiměřeném čase, respektive rozhodování bez zbytečných průtahů. Kodifikaci tohoto obecného principu právního státu ostatně obsahuje nejenom správní řád (§ 6 odst. 1), ale i daňový řád, podle něhož bylo v daném řízení postupováno (§ 7 odst. 1);*

uvedené ostatně plyne ze samotného ústavně zakotveného principu právního státu... posuzování délky řízení a její nepřiměřenosti je otázkou relativní, při níž je třeba zkoumat vztah délky řízení k dalším atributům řízení, jako jsou složitost jeho předmětu, požadavky na provádění dokazování v průběhu řízení, jednání a procesní aktivity účastníků řízení aj. Závěr o tom, zda doba, po níž trvalo konkrétní řízení, je ještě přiměřená či nikoliv, lze formulovat vždy s ohledem na zohlednění těchto faktorů, jimž bylo řízení bezprostředně ovlivněno.“

60. Z výše uvedeného tedy lze shrnout, že POP je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Hranice POP jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1, § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití POP tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46).
61. Po prostudování spisového materiálu, zejména Výzvy I a Výzvy II, dospěl soud k závěru, že žalovaný dostatečně ozřejmil svou pochybnost, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců daně z přidané hodnoty, resp. zda vůbec došlo k faktickému uskutečnění žalobkyní vykázaných zdanitelných plnění. Výzvu II pak správce daně podrobně odůvodnil i ve vztahu k jednotlivým vykázaným obchodním případům a zcela jasně formuloval, předložením jakých konkrétních dokumentů lze vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že za zdaňovací období červen 2013 byly vykázány jak na vstupu, tak i na výstupu významné hodnoty oproti nevýznamné daňové povinnosti, načež z toho důvodu správci daně vznikly pochybnosti, zda nadměrný odpočet za předmětné zdaňovací období je uplatněn v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Správce daně pak současně žalobkyni jasným způsobem vyzval a upozornil, jakými důkazními prostředky bylo možné uvedená přijatá plnění prokázat tak, aby správce daně mohl zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně sdělil žalobkyni své konkrétní pochybnosti, přičemž v daném okamžiku nebylo jeho povinností sdělit jí případné podezření, zda žalobkyně je či není účastna tzv. karuselového řetězce (shodně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46).
62. Soud je přesvědčen, že správce daně výše popsanými výzvami splnil svou zákonnou povinnost, kterou mu ukládá § 89 daňového řádu, a proto námitku žalobkyně týkající se nedostatečné odůvodněnosti postupů správce daně a nesprávné vypořádání se s touto námitkou v případě žalobou napadeného rozhodnutí shledal nedůvodnou.
63. Postup žalovaného byl zcela v souladu se zákonnými předpisy, jelikož pro vydání rozhodnutí o vyměření daně nemůže být rozhodné přesvědčení žalobkyně o tom, že již správci daně dostatečně osvětlila pochybnosti a rozpornosti za předmětné zdaňovací období, ale okamžik, kdy správce daně (na základě provedeného dokazování) dospěje k závěru, že uvedené pochybnosti jsou či nejsou skutečně odstraněny a předmětnou daň vyměří.
64. Pokud žalobkyně namítala, že žalovaný komplexní šetření vedl bez součinnosti s ní a ani s její součinností neprováděl dokazování, lze ze žalobní argumentace vyčíst, že podle názoru žalobkyně správce daně průběžně nevyhodnocoval předložené důkazní prostředky

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

a a priori předpokládal, že žalobkyně věděla, mohla a měla vědět o údajném daňovém podvodu jiných subjektů, čímž porušil svou povinnost vést dokazování objektivním způsobem. Ani tuto žalobní námitku soud neshledal důvodnou.

65. Ze spisového materiálu je totiž patrné, že žalovaný průběžně shromažďoval a vyhodnocoval důkazní prostředky získané přímo od žalobkyně, ale na druhé straně též vlastní činností získával, mj. prostřednictvím dožádání, ať už od vnitrostátních či zahraničních správců daně, další důkazní prostředky. Tímto způsobem pak žalovaný naplňoval žalobkyní namítané objektivní dokazování, neboť by bylo významným porušením objektivní dokazování, pokud by v případě přetrvávajících pochybností skutkový stav zjistil a daň vyměřil pouze na základě skutečností získaných od žalobkyně. Zároveň je třeba poukázat na skutečnost, že žalobkyně řešila svůj nesouhlas s postupem správce daně k odstranění pochybností nikoli věcně, tedy pokusem o splnění výše uvedených výzev a doplněním podkladů, ale naopak opakovaným podáváním stížností na postup správce daně, čímž odstranění pochybností správce daně oddalovala a mařila.
66. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že jak správce daně, tak žalovaný odvolací orgán v průběhu celého POP a následného daňového řízení řádně a včas vyřizovali všechny stížnosti žalobkyně, a proto je nedůvodná dílčí námitka, že by snad tímto bylo porušeno právo žalobkyně na spravedlivý proces.
67. Jak již uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46, na nějž lze i v této části odkázat, „z odůvodnění výzvy správce daně ze dne 19. 12. 2013 je jednoznačně seznatelné, které konkrétní nesrovnalosti a rozpornosti v jednání žalobce a dalších daňových subjektů (ať už na straně dodavatelů či odběratelů žalobce) byly způsobilé k tomu, aby správce daně pojal důvodné podezření o neprůkaznosti daňově relevantních tvrzení žalobce. Správce daně v odůvodnění předmětné výzvy žalobce vybízí k tomu, aby nesrovnalosti a rozpornosti, k nimž žalovaný v průběhu kontrolních postupů dospěl, vyvrátil jako nedůvodné, či aby prokázal, že v průběhu předmětných zdaňovacích období a konkrétních rozporovaných obchodů jednal v dobré víře. Správce daně žalobce konkrétně vybízí k podání vysvětlení správci daně, kterým je možno uvedené pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že rozporované skutečnosti musely vzniknout mimo rámec ekonomické činnosti, a dále, aby podané vysvětlení podpořil předložením relevantních důkazních prostředků, za které je možno pokládat vše, čímž je možné zjistit skutkový stav a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, jež nebudou získány v rozporu s právním předpisem.“
68. K námitce žalobkyně ohledně nesprávného způsobu ukončení POP soud vyšel z § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu. Ze zmíněných ustanovení vyplývá, že se správci daně nabízejí dva způsoby ukončení POP, a to stanovení daně a zahájení daňové kontroly. Stanovení daně přichází v úvahu v případě, kdy předcházející pochybnosti byly náležitě odstraněny a výše daně byla dostatečně a věrohodně prokázána, a následně též v případě, kdy správce daně i navzdory návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování neshledá k tomuto postupu důvody. Naopak zahájení daňové kontroly přichází v úvahu v případě, kdy správce daně důvody k pokračování v dokazování shledá, a to ať už z vlastní iniciativy nebo na základě návrhu subjektu.
69. V této souvislosti lze taktéž odkázat na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž jmenovaný soud konstatoval, že: „(d)añová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy

v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní dílčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“

70. Na základě výše uvedeného lze tedy dojít k závěru, že jedním ze způsobů ukončení POP podle ustanovení § 89 a 90 daňového řádu je jeho „překlopení“ do daňové kontroly. Tato ustanovení však již výslovně nestanovují způsob zahájení a vedení daňové kontroly (s výjimkou části související s rozsahem daňové kontroly, jelikož § 90 odst. 3 věty první daňového řádu stanoví, že pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu). Při zahájení daňové kontroly po ukončení POP je proto správce daně vázán rozsahem důvodů představujících pochybnosti, jež i navzdory předcházejícímu postupu k odstranění pochybností přetrvávají. V tomto ohledu se proto použijí obecná ustanovení upravující daňovou kontrolu, tzn. ustanovení § 85 až 88 daňového řádu, když podle ustanovení § 87 odst. 1 věty první daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně“ (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 – 29).
71. Soud má za to, že výše uvedené bylo naplněno. Oznámením ze dne 6. 9. 2013, č. j. 4694819/13/2010-05402-501303 byla žalobkyně vyrozuměna o zahájení daňové kontroly k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 (v rámci souhrnu společně za první pololetí roku 2013) s odůvodněním, že se dosud v rámci zahájených postupů k odstranění pochybností žalobkyni nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně, neboť nebyly předloženy žádné další důkazní prostředky požadované správcem daně.
72. Na základě výše uvedené žalobní argumentace soud neshledal postup správce daně v rámci vedeného dokazování nezákonným a žalobní námitky shledal nedůvodnými. Není v rozporu se zákonem, pokud daňové orgány přistoupily ke stanovení daňové povinnosti daňového subjektu za zdaňovací období červen 2013 poté, co POP vedený k žalobkyni podanému daňovému přiznání za uvedené období nebyl úspěšný, a platební výměr byl vydán společně s platebními výměry, v nichž správce daně stejně jako v nyní posuzované věci deklaroval závěr o tom, že žalobkyně pochybnosti správce daně o správnosti, pravdivosti a úplnosti jí uváděných údajů neodstranila, pokud tento závěr platil stejně i pro další zdaňovací období kalendářních měsíců prvního pololetí roku 2013.

73. Lze tak uzavřít, že žalovaný nepostupoval nezákonně, jak tvrdí v podané žalobě žalobkyně. Ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu uvádí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Současně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tímto jeho postupem je zajištěna objektivita dokazování (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46).
74. Podle komentáře k ust. § 87 daňového řádu *„aby byla zahájena daňová kontrola, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat (srov. komentář k § 85 odst. 1 a 3). Kontrola je pak zahájena dnem, kdy provede první úkon, jímž tyto skutečnosti daňovému subjektu oznámí a začne fakticky daňovou kontrolu provádět. Daňová kontrola bude zpravidla zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. To bude zpravidla možné tehdy, pokud správce daně bude daňový subjekt předem informovat o zamýšlené daňové kontrole a daňový subjekt bude připraven okamžité zahájení kontroly umožnit. Pokud by se správce daně při jednání omezil jen na oznámení předmětu a rozsahu kontroly, aniž by konal faktické úkony s prováděním kontroly související, nebylo by možno za den zahájení daňové kontroly považovat den, kdy bylo konání kontroly daňovému subjektu pouze oznámeno, ale až den, kdy správce daně začal v kontrole fakticky konat. O jednání musí být vyhotoven protokol v intencích § 60 odst. 3.*
75. *Požadavek provádění konkrétních kontrolních úkonů dle předchozí poznámky ovšem neznamená, že správce daně musí ihned začít kontrolovat, tedy že by daňová kontrola byla zahájena až okamžikem, kdy správce daně začne např. prověřovat konkrétní doklady. Za faktické zahájení kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne např. klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a kdy je daňový subjekt správcem daně předloží, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. Lze si představit i možnost zahájení daňové kontroly, kdy správce daně sdělí daňovému subjektu údaje o předmětu a rozsahu daňové kontroly písemně a oznámí mu, kdy se k daňovému subjektu, popř. na místo, kde má daňový subjekt účetní a další doklady, dostaví a tyto začne prověřovat, a tento den pak bude dnem zahájení daňové kontroly“ (cit z komentáře k ustanovení § 87 daňového řádu Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011).*
76. Zahájení daňové kontroly tak nastane jakýmkoliv prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, ať již písemným či ústním, který materiálně naplní zákonem předepsané náležitosti, a to tím, že je při něm vymezen: a) předmět, b) rozsah daňové kontroly a c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat). Pokud jde o rozdíl mezi předmětem a rozsahem daňové kontroly, tak v této souvislosti lze taktéž odkázat výše citovaný komentář k daňovému řádu, kde se uvádí, že *„zatímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly vymezuje správce daně při zahájení daňové kontroly (srov. komentář k § 87 odst. 1). Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných*

skutečností vážících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností“ (cit. komentář k ustanovení § 85 daňového řádu: Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011).

77. V případě zahájení daňové kontroly po ukončení POP je správce daně co do rozsahu daňové kontroly vázán pochybnostmi, jež do skončení POP odstraněny nebyly a nadále přetrvávají. Tento názor ostatně sdílí i doktrína, když uvádí, že *„pokud správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování, toto dokazování již nemůže probíhat v rámci postupu k odstranění pochybností a správce daně musí v rozsahu těchto důvodů zahájit daňovou kontrolu. Rozsah daňové kontroly v době jejího zahájení tak musí být vymezen pouze v takto zákonem stanoveném rozsahu. Podle autorů však nic nebrání tomu, aby rozsah prověřování nemohl být v jejím průběhu rozšířen v intencích komentovaného odstavce, zúžení však s ohledem na podstatu této úpravy zřejmě nebude možné“* (cit. komentář k ustanovení § 85 daňového řádu: Baxa, J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011).
78. Pokud tedy nedošlo k odstranění všech pochybností a přetrvaly pochybnosti způsobilé mít vliv na závěry o výši daně, byl správce daně povinen sdělit daňovému subjektu výsledek POP. V případě, že dosavadní komunikace probíhala v písemné formě, mohl tak učinit rovněž písemně. Daňový řád totiž výslovně neupravuje požadavky na obsah písemného sdělení výsledku POP. Z povahy věci však jednoznačně vyplývá, že toto sdělení musí daňovému subjektu poskytnout dostatek informací k tomu, aby mohl uvážít, zda podá návrh na pokračování v dokazování a navrhne další důkazy. Sdělení o výsledku POP proto musí – stejně tak jako úřední záznam podle § 90 odst. 1 daňového řádu – především obsahovat důvody přetrvávajících pochybností, tedy jednotlivé důkazní prostředky a závěry, které z nich správce daně dovozuje. K tomu, aby mohl správce daně vyslovit, že pochybnosti přetrvávají, se musí současně vypořádat s námitkami, jež daňový subjekt v průběhu POP uplatnil, a které měly vztah k dokazovaným skutečnostem. Také vypořádání námitek proto tvoří nezbytnou součást sdělení o výsledku POP. Bez informací o tom, jak bylo s jeho námitkami naloženo, totiž daňový subjekt nemůže řádně posoudit, zda je namíste podat návrh na pokračování v dokazování a jaké další důkazy má případně navrhnout (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č.j. 11 Af 41/2016-46).
79. Z uvedeného vyplývá, že správce daně je povinen ve sdělení o výsledku POP uvést jednotlivé důkazní prostředky včetně závěrů, které z nich dovozuje, a vypořádat související námitky uplatněné daňovým subjektem. Jedině tak umožní správce daně daňovému subjektu řádný výkon jeho procesních práv a dostojí svým povinnostem šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů [§ 5 odst. 3 daňového řádu] a umožnit daňovým subjektům plné uplatnění jejich práv [§ 6 odst. 3 daňového řádu].
80. Jak již uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46, přičemž v aktuálně projednávané věci se soud vzhledem k totožnosti věci s tímto závěrem ztotožňuje, *„[o]důvodnění platebního výměru, jímž bylo rozhodnuto o stanovení daňové povinnosti žalobce, těmito požadavkům odpovídá. Sám žalobce v podané žalobě namítl, že odůvodnění platebního výměru obsahuje doslovný přepis textu úředního záznamu, jímž byl žalobci dne 11. 2. 2015 sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností. Tím, že správce daně zvolil formu úředního záznamu a výsledek postupu k odstranění pochybností nesdělil žalobci protokolárně, nebyl žalobce krácen na svých právech a tato okolnost tak nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.“*

81. Také ohledně námitek napadajících nepřiměřenost a svévoli postupů správce daně potvrzených napadeným rozhodnutím soud odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46, v němž se uvádí, že podle „ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu platí, že správa daní, prováděná správcem daně, je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Podle právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupném na <http://www.nalus.cz>, platí, že pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce, správci daně mají při své činnosti respektovat hranice stanovené ústavním právem. Pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ustanovením článku 2 odst. 2 LZPS, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který stanoví zákon. Protože v dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce a cílem správce daně bylo ověřit a vyměřit DPH ve správné výši, bylo na žalovaném, aby s ohledem na okolnosti případu zvolil odpovídající prostředky k dosažení tohoto cíle. Soud v postupu správce daně ani žalovaného neshledal prvky svévole, nepřiměřenosti či ne hospodárnosti, ale naopak, v souladu se zásadami správy daní, racionální postup k dosažení cíle správy daní. Pokud jde o ne hospodárná, žalobcem namítaná šetření a dokazování směrem k osobám, jež byly obchodními partnery žalobce v rozhodném období, již s odkazem na výše uvedené soud uvádí, že daňové orgány jimi zajistily objektivitu dokazování a získaly nezbytný ucelený přehled o obchodních transakcích žalobce, jež by ze žalobcem předložených důkazních prostředků s nejvyšší mírou pravděpodobnosti nebylo možno získat.“ Tyto závěry lze plně aplikovat i na aktuálně projednávanou věc.
82. Ohledně námitek směřujících proti provádění a hodnocení důkazů soud konstatuje, že v dané věci nebylo zjištěno, že by závěry správních orgánů obou stupňů nebyly podloženy dostatečnými skutkovými zjištěními nebo s nimi byly v rozporu, či že by se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně. Závěry, k nimž správní orgán dospěl při hodnocení rozhodujících skutečností, nejsou v rozporu se zásadami logického myšlení a uvažování. Tím jsou zároveň i vymezeny meze přezkumné činnosti soudu ve správním soudnictví, pokud jde o správní uvážení.
83. Úkolem soudu není nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, respektive zda řádně a úplně zjistil skutkový stav řádným procesním postupem, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Pokud jsou tyto předpoklady splněny, nemůže soud z těchto skutečností vyvozovat jiné nebo přímo opačné závěry, s vědomím omezení v § 78 odst. 1 věta druhá s.ř.s. (cit. Pro nezákonnost zruší napadené rozhodnutí správního orgánu tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č.j. 8 Afs 85/2007-54).
84. Vzhledem k tomu, že žalobkyně napadala skutková zjištění správce daně jen velmi obecně, soud v tomto rozsudku citoval pouze vybrané nejdůležitější dokumenty ze správního spisu, jež dosvědčují správnost skutkových závěrů správce daně. Jedná se zejména o výsledky šetření orgánů finanční správy, z nichž jednoznačně vyplývá, že většina údajných obchodních partnerů žalobkyně byly společnosti postrádající reálné sídlo, jejichž ekonomická aktivita nebyla nikterak doložena. Za podstatné považuje soud rovněž informace o bankovních účtech těchto společností, z nichž plyne, že téměř všechny

společnosti účastníci se tohoto podvodného řetězce na DPH měly své účty vedeny u Československé obchodní banky, a. s., a disponenty těchto účtů nebyli jednatelé, nýbrž ve většině případů výhradně někdo z trojice osob: J. L., J. K., T. K. Rovněž výsledky jednání těchto společností provedené Finančním úřadem pro Kraj Vysočina ve dnech 22. 9. 2014 až 26. 9. 2014 jednoznačně prokazují podvodnost celého řetězce, neboť všichni tito jednatelé postrádali jakoukoliv znalost o každodenním fungování jimi údajně řízených společností, zvláště o uskutečňovaných obchodech a o jejich účasti v tomto řetězci, a všichni shodně uvedli, že nic neví. Žalobkyně v celém průběhu POP nijak nevyužila svou možnost doložit, že jí vykázaná zdanitelná plnění byla skutečně realizována; výše uvedená zjištění správce daně v průběhu daňového řízení (a ani v řízení před soudem) věrohodným způsobem nevyvrátila. Nelze než přisvědčit klíčovému závěru žalovaného, že správce daně při vydání předmětného platebního výměru postupoval zcela v souladu se zákonem, neboť žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, které ji tížilo - nevyvrátila vzniklé důvodné pochybnosti správce daně a neprokázala uskutečnění přijatých zdanitelných plnění tak, jak tvrdila (deklarovala) prostřednictvím předložených daňových dokladů.

85. K námitce, v níž žalobkyně s poukazem na § 99 odst. 2 daňového řádu vytýká správci daně a potažmo též žalovanému, že si v rozporu se zákonem učinili úsudek o spáchání trestného činu, soud uvádí, že platebním výměrem ani napadeným rozhodnutím není řešena otázka trestněprávní odpovědnosti žalobkyně, ale její daňová povinnost na DPH za rozhodné zdaňovací období.
86. Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, je v něm vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž bylo rozhodnutí správce daně zkoumáno. Žalovaný v něm rovněž detailně popsal rozhodný skutkový stav a rozvedl právní závěry z něho vyplývající, přičemž výrok napadeného rozhodnutí má v těchto důvodech oporu. V napadeném rozhodnutí je jasné a jednoznačně uvedeno, jak žalovaný rozhodl o odvolání, z jakých důvodů, i jak uvažil o odvolacích námitkách a tvrzeních žalobkyně.
87. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobkyně nevyjádřila do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci a žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil).
88. Protože žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 29. srpna 2019

Mgr. Martin Kříž, v. r.
předseda senátu