



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Aleše Sabola a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobce: **K TRADE CONSULT, a.s., IČ 26131226**
sídlem Kolbenova 499/42, 190 00 Praha 9 – Vysočany
zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem
sídlem Zenkolva 230, 182 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 02. 2016, č.j. 7785/16/5300-21441-702127,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobce napadl správní žalobou rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 02. 2016, č.j. 7785/16/5300-21441-702127, jímž žalovaný změnil na základě odvolání žalobce rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, územního pracoviště pro Prahu 9 (dále také jako správce daně) ze dne 8. 9. 2015, č.j. 5965905/15/2009-52523-109133

(dále i jako rozhodnutí správce daně) - platební výměr na daň z přidané hodnoty za únor 2015, jímž byla žalobci stanovena daň ve výši 0 Kč, tak, že žalobci přiznal nadměrný odpočet daně ve výši 30 004 Kč (namísto žalobcem nárokováného odpočtu 476 215 Kč).

2. Žaloba vycházela z následujícího skutkového stavu: Za zdaňovací období únor 2015 žalobce uplatnil nadměrný odpočet daně ve výši 476 215 Kč. Následně byl neformálně dotazován správcem daně k tomu, aby předložil některé další dokumenty k daňovému přiznání. Poté byl zahájen postup k odstranění pochybností, a to dokumentem č.j. 3010433/15/2009-52523-109133 ze dne 21. 4. 2015 (žalobci doručen dne 22. 4. 2015). Následně správce daně zamýšlel ukončit POP a zahájit daňovou kontrolu, kdy žalobci zaslal dokument „Oznámení o zahájení kontroly“ č.j. 4464973/15/2009-60564-110263 ze dne 11. 6. 2015 (doručen žalobci téhož dne), kterým byl žalobce vyzván k tomu, aby se dostavil do dne 26. 6. 2015 na pracoviště správce daně, kde bude ukončen POP a zahájena daňová kontrola. Dne 19. 6. 2015 zaslal žalobce správci daně svoji reakci na „Oznámení o zahájení kontroly“ ze dne 11. 6. 2015, kterou formuloval dle § 261 odst. 1 d. ř. jako stížnost na postup správce daně a namítl s odkazem na § 90 d. ř. nezákonnost daného postupu, kdy POP musí být řádně ukončen a až následně může dojít k zahájení daňové kontroly. V rámci postupu správce daně, kdy měla být daňová kontrola zahájena okamžitě po ukončení POP, spatřoval žalobce upření práva na podání vyjádření k výsledkům POP dle § 90 odst. d. ř. (do 15-ti dní od sdělení výsledků POP), uvedl, že se takového nezákonného postupu nezúčastní. Následně dne 9. 8. 2015 obdržel žalobce „Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření“ č.j. 5493728/15/2009-60564-110263 ze dne 5. 8. 2015, kde žalovaný uvedl, že je stížnost žalobce nedůvodná, neboť mu dané právo na vyjádření upřít nechtěl. Téhož dne (9. 8. 2015) obdržel žalobce úřední záznam dle § 63 d. ř., ve kterém mu byly sděleny výsledky POP s tím, že správce daně stanovil za období únor 2015 žalobci daň ve výši 0 Kč. Proto tomu podal žalobce rovněž stížnost (viz § 261 d. ř.), neboť mu z ustanovení § 90 odst. 1, § 147 odst. 1, § 147 odst. 2, § 147 odst. 4 a § 102 odst. 4 d. ř. jednoznačně vyplynulo, že POP, jehož výsledkem je doměření daně, nelze ukončit sepisem úředního záznamu, který bude korespondenční cestou zaslán šetřenému subjektu, ale naopak výsledky POP lze v tomto případě řešit výlučně cestou protokolárně zachyceného jednání, neboť protokol o výsledku POP je v tomto případě jediným zákonným odůvodněním následně případně vydaného platebního výměru (viz § 147 odst. 4 d. ř.). Ohledně věcných závěrů obsažených v uvedeném úředním záznamu namítl žalobce též vady jemu zaslaných výzev, absenci smysluplné správní úvahy a nezákonnost konstrukce vyměřené daně a další pochybení správce daně v průběhu předmětného řízení. Dne 16. 8. 2015 žalobce zaslal druhoinstančnímu správci daně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, které mu bylo rovněž doručeno 9. 8. 2015, ve kterém žalobce namítl vady postupu správce daně týkající se postupu ukončení POP s okamžitým přechodem do daňové kontroly. Dne 28. 8. 2015 obdržel žalobce úřední záznam o opravě písařské chyby v úředním záznamu ze dne 5. 8. 2015 (žalobci doručeném 9. 8. 2015, pozn. soudu). Dne 8. 9. 2015 žalobce obdržel platební výměr na DPH za únor 2015, č.j. 5965905/15/2009-52523-109133 ze dne 8. 9. 2015, kterým byla žalobci stanovena daň ve výši 0,- Kč. Dne 14. 9. 2015 obdržel žalobce od správce daně vyrozumění o

výsledku šetření o stížnosti, kterou žalobce podal dne 15. 8. 2015 proti úřednímu záznamu ze dne 5. 8. 2015 (mu doručeném 9. 8. 2015), ve kterém bylo jeho stížnosti částečně vyhověno a daná náprava proběhla skrze (již doručenou) písařskou opravu úředního záznamu.

3. Žalobce v žalobě namítl tyto žalobní body:

- a) žalovaný se nezabýval odvolacími námitkami dostatečně důsledně. Řadou z nich se zabýval povrchně až ryze formálně a některými (méně závažnými) se nezabýval vůbec. Zůstaly tak zachovány vady rozhodnutí správce daně, kdy tento postup ztížil vadou i žalobou napadené rozhodnutí.
- b) Žalovaný se dostatečně nevypořádal s žalobcovou námitkou ohledně nezákonnosti další výzvy správce daně č.j. 3811729/15/2009-60564-110263 ze dne 12. 5. 2015. Samotné vydání další výzvy v rámci režimu § 89 a 90 d. ř. je zcela vadné a koliduje s pojetím POP jako krátkého, rychlého a jednoduchého postupu pro odstraňování pochybností, tak jak ho definuje judikatura a metodika Generálního finančního ředitelství. Výzva navíc musí obsahovat i pochybnosti správce daně, a to jak ve vztahu k původní výzvě, kterou byl POP zahájen, tak ve vztahu k dokladům, které byly správci daně na základě původní výzvy zaslány. Pokud je výzva podána bez výše uvedeného, pak je projevem libovůle správce daně a jeho nepodložených úvah. Každá výzva musí být odůvodněna a to skutkově a logicky, aby bylo možno zjistit, jakou úvahou se správce daně při jejím vyhotovení řídil. Výše uvedené však v daném případě výzva neobsahovala. Nadto žalovaný uvedl, že pochyby správce daně byly vzbuzeny i postupem společností ICL, resp. tím, že nespolupracovala se správcem daně. K tomu žalobce opět odkázal na to, že výzva byla společnosti ICL doručena do její datové schránky, nikoliv jejímu zmocněnci. Důvodně pak společnost ICL, odmítla poskytovat správci daně doklady týkající se její daňové povinnosti, když proti ní nebylo zahájeno žádné řízení.
- c) Žalovaný se vůbec nezabýval závěrem správce daně o zahájení daňové kontroly ve stejném rozsahu, v jakém byl veden POP, a to aniž by legitimním způsobem POP ukončil. Žalovaný uvedl pouze, že ze spisu nelze usuzovat, že by byla zahájena daňová kontrola. Žalobce tak však svou námitku neformuloval. Žalobce spatřoval pochybení správce daně v tom, že daňová kontrola může být zahájena až po ukončení POP a poskytnutí 15 denní lhůty k vyjádření se k závěrům POP. Žalobce nesouhlasil se závěry správce daně, že daňovou kontrolu lze zahájit ihned po POP, z vůle správce daně. Tuto odvolací námitku tak žalovaný vůbec nevypořádal, resp. nevypořádal se s ní v duchu odvolací námítky.
- d) V rámci namítané absence kvalifikované správní úvahy prvoinstančního správce daně v jeho výstupech a absence jakéhokoli vyjádření k dokladům a vyjádřením poskytnutým mu v průběhu předmětného řízení žalobce namítl, že žalovaný pouze provedl jakési účelové hodnocení vyselektovaných důkazních prostředků. Jelikož žalovaný prováděl dokazování, měl žalobci poskytnout lhůtu k vyjádření dle § 115 odst. 2 d. ř.

- e) Podle § 147 d. ř., zejména jeho odstavec 4, lze úřední záznam použít pouze v případě, kdy poplatník rozptýlí pochybnosti správce daně a nikoliv v případě, kdy správce daně stanovuje na konci POP daň odlišnou od daně uvedené poplatníkem v rámci daňového přiznání; v takovém případě musí správce daně použít formu protokolu. Tím, že nebyl vyhotoven protokol, byla žalobci odňata možnost protokolárního zaznamenání vyjádření k protokolované věci (návrhy, výhrady a stanoviska) viz § 62 odst. 2 d. ř. Proto měl žalobce právo daný úřední záznam o ukončení POP nepovažovat za kvalifikovaný výsledek POP ve smyslu § 90 d. ř., který by byl způsobilý vyvolat právní následky. POP tak nebyl řádně ukončen, a platební výměr vydaný na základě jeho výsledků je nezákonným rozhodnutím. Bylo tím porušeno ustanovení § 5 odst. 1 d. ř., čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a § 61 odst. 1 d. ř. Absencí protokolu byla žalobci odejmuta možnost se ústně vyjádřit k dané věci. Platební výměr tak kvůli absenci protokolu nemůže být ani řádně odůvodněn. V rámci platebního výměru chybí logické odůvodnění a úvaha správce daně. Žalobce v tomto ohledu odkázal na porušení práva na spravedlivý proces (nález Ústavního soudu ČR sp. zn. I. ÚS 822/06).
- f) Daň ve výši 0 Kč lze stanovit pouze postupem dle § 145 odst. 1 d. ř. S tímto se žalovaný opět vypořádal tak, že zřejmě nepochopil danou odvolací námitku žalobce.
- g) Byla popřena proporcionalita daňového procesu; k tomu žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl-ÚS st. 33/11 a II. ÚS 173/01.
5. Žalobce namítl nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správce daně. Nepřezkoumatelnost je způsobena nekonkrétností celého rozhodnutí. Žalobce tak nebyl do poslední chvíle schopen adekvátně reagovat na údajné pochybnosti správce daně. Žalobce očekával po předložení požadovaných dokumentů spolu s účetnictvím konkretizaci operací vzbuzujících u správce daně pochybnosti. K tomu však nedošlo. Z žalobou napadeného rozhodnutí již jsou patrné konkrétnější výtky k jednotlivým plněním, jejich formulace je však v rozporu s § 115 odst. 2 d. ř. Žalobce se dozvěděl konkrétní výtky až z rozhodnutí žalovaného, proti kterému již není možné podat v daňovém řízení řádného opravný prostředek, a to za situace, kdy absenci konkrétních výtek namítal již před správcem daně.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě žalobu označil za nedůvodnou. Žalovaný uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti, jelikož žalobce uplatnil za předmětné zdaňovací období pouze odpočty a neuvedl žádná zdanitelná plnění. Stěžejní tak byla otázka, zda žalobce přijal a použil přijatá plnění na nákup služeb pro svoji ekonomickou činnost, a tedy zda došlo k oprávněnému uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty (dále také jako „z.d.p.h.“). K tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 70/208-130. Druhou výzvou správce daně nejprve zcela konkrétně vyzval žalobce k odstranění pochybností, kdy dané pochybnosti byly zcela konkretizovány, a k vysvětlení a doložení skutečností. Zatímco dokumenty byly ze strany žalobce předány (viz § 100 z. d. p. h.), tak vysvětlení a doložení požadovaných skutečností ze strany žalobce neproběhlo. S ohledem na tuto skutečnost pak správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 d. ř. ze dne 12. 5. 2015. V této výzvě vyjádřil správce daně své pochybnosti o tom, zda deklarovaná přijatá plnění

byla použita pro uskutečnění žalobcovy ekonomické činnosti, zda vůbec uskutečňuje ekonomickou činnost, o jakou činnost se jedná atd. Z dané výzvy je zcela jasně patrné, co měl žalobce prokázat. De facto byl žalobce danou výzvou vyzván k prokázání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 z. d. p. h. K samotné přípustnosti vydání výzvy k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 d. ř. v rámci postupu k odstranění pochybností žalovaný uvedl, že je běžnou správní praxí správců daně takovou výzvu vydat za předpokladu, že i po reakci daňového subjektu na výzvu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 d. ř. i nadále přetrvávají určité pochybnosti, nicméně se nepředpokládá, že k jejich odstranění by bylo potřebné rozsáhlé dokazování (v opačném případě je namíste zahájit daňovou kontrolu). Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 119/2005-118 ze dne 27. 7. 2007 a v návaznosti na něj uvedl, že druhá výzva správce daně byla vydána v souladu se zákonem a nekolidovala s pojetím POP jakožto krátkého, rychlého a jednoduchého odstraňování pochybností. K námitce žalobce ohledně nezabývání se nemožností zahájení daňové kontroly před ukončením POP žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Daňový řád nepředpokládá přechod z POP do režimu daňové kontroly na základě vůle daňového subjektu. Daňový subjekt má toliko možnost podat návrh na pokračování v dokazování (viz § 90 odst. 2 d. ř.), kdy pouze správce daně může rozhodnout, zda a v jaké fázi POP bude daňová kontrola zahájena. V daném případě byly žalobci sděleny ze strany správce daně toliko přípravné kroky k zahájení daňové kontroly, a nejednalo se o zahájení daňové kontroly samotné. Je jisté, že nejdříve musí proběhnout seznámení s výsledky POP a až pak může být zahájena daňová kontrola, nicméně je možné daňový subjekt seznámit s výsledky POP a následně zahájit daňovou kontrolu v rámci jednoho protokolovaného jednání. S ohledem na to, že se žalobce ani jeho zástupce na dané jednání nedostavili, pak daňová kontrola zahájena nebyla a úřední záznam zachycující průběh POP byl doručen právnímu zástupci žalobce. Nemohlo tak dojít k žádnému zásahu do žalobcových práv. K tomu, že by se žalobce nemohl vyjádřit k výsledkům POP, nedošlo, jedná se tak pouze o hypotetickou situaci, kterou žalobce argumentuje. Daná 15 denní lhůta byla zachována skrze zaslání úřední záznam o výsledku POP. K námitce porušení § 115 odst. 2 d. ř. žalovaný poukázal na povinnost seznamovat daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi pouze v případě, kdy je v odvolacím řízení doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti, a pak v případě, kdy se odvolací orgán hodlá odchýlit od právního názoru, na němž bylo založeno rozhodnutí prvostupňové, a takový výsledek je pro daňový subjekt nepříznivý. V daném případě však ani jedna z těchto podmínek nebyla naplněna, když žalovaný vycházel z podkladů, které již byly shromážděny správcem daně a nebyly zde žádné nové důkazy. Žalovaný zároveň rozhodl příznivěji pro žalobce, kdy mu přiznal nárok na nadměrný odpočet daně ve výši 30 004 Kč. K námitkám týkajícím se ukončení POP úředním záznamem, resp. protokolárního neprojednání, žalovaný odkázal na § 90 odst. 1 d. ř. Důvodová zpráva k § 90 d. ř. přitom uvádí, že se má jednat v rámci POP o ústní nebo písemný dialog správce daně s daňovým subjektem. Je tedy lhostejné v jaké formě bude komunikace probíhat. V daném případě byla nakonec zvolena forma písemná, což je pro žalobce příznivější, navíc i přes písemnou formu komunikace může žalobce uplatňovat svá práva v daňovém řízení.

7. Soud podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu namítaných žalobních bodů. Žalobu soud neshledal důvodnou.

8. Podle § 85 odst. 1 d.ř. jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

Podle § 85 odst. 2 d.ř. se daňová kontrola provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Podle § 85 odst. 3 d.ř. správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.

Podle § 85 odst. 4 d.ř. lze daňovou kontrolu provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.

Podle § 85 odst. 5 písm. a), b) d.ř. je možné daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, opakovat pouze tehdy, pokud

- a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo
- b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

Podle § 85 odst. 5 písm. a), b) d.ř. Správce daně seznámí daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.

Podle § 86 odst. 1 d.ř. je daňový subjekt povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly.

Podle § 86 odst. 2, písm. a) až c) d.ř. má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo

- a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,
- b) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.

Podle § 86 odst. 3 d.ř. daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen

- a) zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,

- b) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,
- c) předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,
- d) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,
- e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.

Podle § 86 odst. 4 d.ř. má správce daně má při provádění daňové kontroly rovněž pravomoci podle § 80 až 84.

Podle § 87 odst. 1 d. ř. 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. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil. Podle odst. 2 citovaného ustanovení neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.

Podle § 87 odst. 3 d.ř. ve výzvě správce daně stanoví

- a) místo zahájení daňové kontroly,
- b) předmět daňové kontroly,
- c) lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit.

Podle § 87 odst. 4 d.ř. den, který je daňový subjekt povinen podle odstavce 3 písm. c) sdělit, musí nastat nejpozději patnáctý den ode dne uplynutí lhůty uvedené ve výzvě a musí být sdělen správci daně nejméně 3 pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

Podle § 88 odst. 1 písm. a) až f) d. ř. o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o

- a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem,
- b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly,
- c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání,
- d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění,
- e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění,

f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.

Podle § 88 odst. 2 d.ř. správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odst. 3 citovaného ustanovení na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

Podle § 88 odst. 4 d.ř. zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Podle odst. 5, odst. 6 citovaného ustanovení odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

Podle § 89 odst. 1 až 5 d.ř., má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty. Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Podle § 90 odst. 1 d.ř. o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Podle odst. 2 citovaného ustanovení, 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 d.ř. 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.

Podle § 115 odst. 1 a 2 d.ř. v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Podle § 145 odst. 1 d.ř., nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.

Podle § 147 odst. 4 d.ř., dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

9. Soud nejprve obecně hodnotil samotný postup správce daně a žalovaného. V souvislosti s opakovanou výzvou správce daně č.j. 3811729/15/2009/60564-110263 soud předně odkazuje na výzvu č.j. 3010433/15/2009-52523-109133 ze dne 21. 4. 2015, kterou správce daně vyzval žalobce k odstranění pochybností, čímž zahájil POP. V dané výzvě správce daně uvedl, že pochybnosti mu vznikly na základě skutečnosti, že si žalobce nárokoval pouze odpočty daně a nevykázal žádná uskutečněná zdanitelná plnění. Správce daně tedy žalobce vyzval k tomu, aby prokázal, že vykonává ekonomickou činnost, aby specifikoval, o jakou činnost se jedná, zda pro ni využívá obchodní majetek a jaký, zda má zaměstnance, kde ekonomickou činnost uskutečňuje a sdělení obchodních partnerů a záměrů. Zároveň správce daně poučil žalobce podle § 89 odst. 2 d.ř. Ve výzvě č.j. 3811729/15/2009-60564-110263 ze dne 12. 5. 2015 bylo uvedeno, aby u konkrétních přijatých faktur, a to od společností a podnikajících FO: Investment Consulting Limited s.r.o., KCD 4, s.r.o., ACCOR s.r.o., JUDr. Tomáš Oulík, ČKD PRAHA HOLDING, a.s., ČKD ENERGY, a.s. a FINPEX, s.r.o., žalobce prokázal přijetí a rozsah zdanitelných plnění jinými důkazními prostředky než doposud předloženými

daňovými doklady dle § 73 z. d. p. h.; prokázal a doložil dle § 72 z. d. p. h., pro jakou ekonomickou činnost byla předmětná přijatá plnění použita; sdělil, zda byly ohledně fakturovaných plnění uzavřeny smlouvy a prokázal, kdy a jak byly faktury uhrazeny. Dále, aby žalobce sdělil: jaká byla jeho ekonomická činnost v daném období a jaká bude v roce 2015; z jakého důvodu nevykazuje v období od února 2014 do února 2015 žádná uskutečněná plnění; co se nachází na adrese Kolbenova 942/38, Praha 9; zda vlastní nějaké prostory nebo je má pronajaté; zda používal ke své podnikatelské činnosti automobily a kolik; předložení evidence majetku (vlastnil-li nějaký); zda měl zaměstnance a kolik; jaké bankovní účty používá daňový subjekt ke své podnikatelské činnosti; kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení daňového subjektu (sdělení přesné adresy).

10. K výše uvedenému soud uvádí, že v dané výzvě neshledává žádný rozpor se zákonem. Správce daně je oprávněn dotazovat se během POP daňového subjektu na skutečnosti související s uplatňovaným daňovým odpočtem a požadovat po něm v dané věci vysvětlení, a to i opakovaně. Opačný závěr dovodit nelze (pokud by se správce daně po první výzvě nemohl opětovně dotázat daňového subjektu na prokázání dalších nejasností či sdělit, že mu nebyly doloženy všechny dokumenty, pak by správce daně nemohl POP řádně dokončit a byl by v dalším postupu paralyzován, tedy v takové dané situaci by muselo dojít k zahájení daňové kontroly nebo ukončení POP bez dostatečného prošetření dané věci, což rozhodně není v souladu se smyslem a účelem POP). Jak vyplývá z § 85 a násl. d. ř. a § 89 a násl. d. ř., pak POP je v podstatě postupem, který je „mírnější“ v tom ohledu, že se jedná o postup správce daně, v rámci kterého se daná věc neprošetřuje tak podrobně jako při daňové kontrole a také se více šetří práva daňového subjektu (komunikace při POP probíhá zpravidla prostřednictvím e-mailů a je do určité míry neformální, ani z pohledu času spojeného s plněním povinností daňového subjektu není tento postup natolik zatěžující). Oproti tomu daňová kontrola se provádí u daňového subjektu na místě (nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější, viz § 85 odst. 2 d. ř.), tedy již je zde osobní kontakt správce daně s daňovým subjektem a daňový subjekt musí svůj časový harmonogram daňové kontroly přizpůsobit. Zde zřejmě došlo k nesprávné interpretaci zákona ze strany žalobce, neboť oba postupy (jak daňová kontrola tak POP) sledují stejný cíl – správné vyměření daně, oba však k dosažení tohoto účelu používají jiné prostředky. Zatímco u POP se jedná o určitý dialog mezi správcem daně, který je veden písemně (často prostřednictvím e-mailu), popř. ústně [viz důvodová zpráva k § 90 d. ř. *„Samotný proces odstranění pochybností proběhne jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní, nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4). Správce daně podle odstavce 1 celý průběh postupu k odstranění pochybností zaznamenává v protokolu, nebo o tom učiní v případě písemného vyřízení úřední záznam. Z tohoto dokumentu musí být patrné, které pochybnosti považuje správce daně za odstraněné a které nikoliv.*], pak u daňové kontroly jde o podrobné šetření přímo na místě [viz důvodová zpráva k § 85 odst. 2 d. ř. *„Daňovou kontrolu lze v souladu s odstavcem 2 provádět u daňového subjektu nebo na jiném, z hlediska účelnosti prováděné daňové kontroly, vhodnějším místě. Je tak zohledněn fakt, že potřebné důkazní prostředky se mohou nacházet i v jiných místech, než je sídlo či místo podnikání daňového*

subjektu.“]. Domněnka žalobce, že během POP je správce daně oprávněn pouze k vydání jedné výzvy, je mylný (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 238/2015-28). Správce daně může v daném konkrétním případě vydat tolik výzev, kolik je potřeba k tomu, aby byly odstraněny jeho pochybnosti nebo k tomu, aby posoudil, že je potřeba zahájit daňovou kontrolu. Přitom také musí šetřit práva daňového subjektu, z obou výzev však není patrné, že by postup správce daně byl šikanózní, nebo že by správce daně překračoval svou pravomoc.

11. K odůvodnění obou výzev soud uvádí, že jsou dostatečně konkrétní. Správce daně přesně specifikoval, co u něj vzbudilo pochybnosti, přičemž daný důvod soud nepovažuje za nelogický nebo šikanózní, rovněž nejde o projev svévole správce daně. Naopak uvedený důvod je logickým argumentem správce daně, který koresponduje s cílem daňového řízení – správným vyměřením daně. V dalších výzvách pak správce daně nemusí opětovně uvádět počáteční důvody vzniku pochybností, daný důvod zahájení řízení byl již obsažen v první výzvě k odstranění pochybností, a tak je potřeba danou situaci vnímat (POP je logickým postupem správce daně v odstraňování pochybností, jakékoliv výzvy a další dokumenty od správce daně je ve vzájemných souvislostech). Ve výzvě č.j. 3811729/15/2009-60564-110263 ze dne 12. 5. 2015 je jasně uvedeno, že správce daně požaduje pouze upřesnění k daným fakturám a činnosti žalobce, v podstatě se jedná o konkretizaci dotazu uvedeného v původní výzvě č.j. 3010433/15/2009-52523-109133 ze dne 21. 4. 2015, kdy nyní po zaslání konkrétních faktur se správce daně dožaduje prokázání dalších skutečností souvisejících spolu s plněním, ke kterému se faktury vztahují. Na konci výzvy správce daně uvedl, že v průběhu předmětného řízení nebyly dosud prokázány skutečnosti a předloženy doklady potřebné pro správné stanovení daně, a že pochybnosti správce daně nebyly odstraněny. Takové poučení je dostačující. Daný postup je zcela v souladu s účelem POP a jeho zákonnou úpravou. Postup správce daně a obsah výzev je pak logicky odůvodněn. Jak již soud uvedl výše, je potřeba vnímat výzvy v rámci jednoho řízení ve své návaznosti. Nelze po správci daně požadovat, aby neustále dokola v každé výzvě podrobně popisoval důvody zahájení POP a podrobně argumentoval, proč chce doplnit informace o každé jednotlivé faktuře, když daný důvod lze z probíhajícího řízení zcela jasně vypožorovat. Soud tak považuje argumenty žalobce uvedené v žalobním bodu b) výše za liché.
12. K žalobnímu bodu uvedenému výše pod c), v němž žalobce namítl, že daňovou kontrolu nelze zahájit bez poskytnutí 15 denní lhůty k vyjádření se k závěrům POP soud předně uvádí, že k danému postupu nakonec nedošlo. Tento žalobní bod je tak bezpředmětný. Žalobce se domáhá určení toho, že plánovaný postup správce daně je v rozporu se zákonem, nelze však tuto situaci podrobit soudnímu přezkumu, neboť k porušení práv žalobce, když plánovaný postup správce daně nakonec nerealizoval, nedošlo. Nadto soud pro úplnost uvádí, že 15 denní lhůta uvedená v § 90 odst. 2 d. ř. slouží jako ochrana daňového subjektu před nesprávnými závěry správce daně, kterými se uzavírá POP bez dalšího pokračování v šetření, tedy i bez zahájení daňové kontroly. Jinými slovy je to obrana proti postupu, kdy má správce daně na základě doposud provedených důkazů celou věc již za uzavřenou. Tomu ale zcela neodpovídá situace, kdy je následně zahajována daňová kontrola, a v dané věci bude probíhat další šetření. Z § 90 odst. 3 d. ř. vyplývá, že POP musí být ukončen před zahájením daňové kontroly, a že o výsledcích POP musí být vyhotoven protokol nebo úřední záznam (§ 90 odst. 1 d. ř.)

a k výsledkům POP má subjekt možnost se vyjádřit. To ostatně vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Ans 10/2012-52, kde je v odstavci 24 uvedeno, že „*Daňová kontrola (§ 85 a násl. daňového řádu z roku 2009) 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. daňového řádu z roku 2009 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.*“. Zároveň se z výše uvedeného judikátu a logiky zákona podává, že i když se žalobce vyjádří k ukončení POP a navrhne i další důkazy, pak je stejně nutné zahájit daňovou kontrolu a dané důkazy zkoumat v řízení o daňové kontrole. Není tak porušením práv daňového subjektu postup správce daně, kdy je po uzavření POP a sdělení jeho výsledku zahájena ihned daňová kontrola s tím, že správce daně daňovou kontrolu formálně zahájí, ale bez podnikání dalších kroků vyčká na vyjádření daňového subjektu k výsledkům POP, přitom takové vyjádření zohlední i v rámci daňové kontroly. Správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu ze své vlastní iniciativy a v případě, kdy se rozhodne daňovou kontrolu zahájit se tak automaticky stává daňová kontrola nevyhnutelným dalším postupem po ukončení POP.

13. V rámci daňové kontroly by pak měl správce daně přihlédnout ke všem skutečnostem, které zjistí, a to i k vyjádření daňového subjektu k ukončení POP. Daná možnost vyjádřit se k výsledkům POP má pak zejména ochranný charakter pro daňový subjekt v případech, kdy je POP ukončen a správce daně již v dalším šetření nehodlá pokračovat, jak bylo uvedeno výše. V případě, kdy správce daně došel k závěru, že bude zahájena daňová kontrola, pak má § 90 odst. 2 význam především v tom ohledu, že daná tvrzení a návrhy na dokazování budou zohledněny v rámci daňové kontroly. Není tak zásahem do práv daňového subjektu postup, když je před uplynutím lhůty k vyjádření výsledků POP daňová kontrola formálně zahájena a správce daně bez dalšího postupu v rámci daňové kontroly na vyjádření daňového subjektu vyčká a následně ho v rámci daňové kontroly zohlední.
14. Soud pro úplnost uvádí, že postup správce daně se mohl v daném případě jevit poněkud zvláštní, když správce daně nejprve hodlal provádět daňovou kontrolu a následně bez jakéhokoli dalšího zjevného doplnění dokazování od tohoto postupu upustil. Je tedy otázkou do jaké míry měl správce daně své pochybnosti za odstraněné či nikoliv. Lze však poukázat na § 90 odst. 4 d. ř., ve kterém je stanoveno, že neposkytne-li daňový

subjekt potřebnou součinnost, pak správce daně může stanovit daň podle pomůcek. Obdobné ustanovení pak můžeme nalézt v § 87 odst. 5 d. ř. v rámci daňové kontroly. Nestanoví-li daň pomocí pomůcek, může ji stanovit i pomocí dokazování (viz rozhodnutí nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3023/14-1). Ze správního spisu se podává,

že po první komunikaci se správcem daně žalobce přerušil další komunikaci ohledně plnění výzev doručených mu od správce daně a spíše se soustředil na zasílání stížností proti postupu správce daně. Neposkytnul tak správci daně patřičnou součinnost. Ta nebyla rovněž poskytnuta ze strany obchodních partnerů žalobce (např. společnosti Investment Consulting Limited s.r.o.), ačkoliv ti jsou k tomu dle § 57 a 58 d. ř. povinni. Nadto, jak vyplývá z úředního záznamu č.j. 5497718/15/2009-60564-110263 ze dne 5. 8. 2015, správce daně osobně kontroloval i sídlo žalobce, přitom žádné známky toho, že by žalobce v daném místě sídlil, nenalezl. Je tak zřejmě logickým postupem správce daně ukončení celého postupu v rámci POP, když daňovou kontrolou by ničeho dalšího nezjistil a zřejmě by došel s ohledem na velmi nízkou míru součinnosti daňového subjektu ke stejným závěrům i v rámci takové kontroly. I v tomto ohledu tak soud shledal žalobcovy argumenty jako nedůvodné, neboť s ohledem na absenci součinnosti daňového subjektu jsou závěry správce daně odůvodněné. Správce daně argumentoval přenesením důkazního břemene na žalobce v rámci řízení, kdy poukázal na opodstatněné nesrovnalosti, bylo tak na žalobci, aby prokázal, že nárok na odpočet mu svědčí. Postup správce daně je v souladu se zákonem.

15. K tvrzení, že správce daně dostatečně neprozkoumal a nevyjádřil se k předloženým dokladům - žalobní bod výše pod písm. d), resp. že žalovaný provedl pouze účelové hodnocení selektovaných dokladů a neposkytl po provedeném dokazování žalobci lhůtu k vyjádření, soud odkazuje na závěry ukončení POP, z nichž vyplývá, že z pohledu správce daně nedošlo k poskytnutí potřebných informací žalobcem, tedy nárok na odpočet nebyl prokázán. Správce daně se snažil zjistit informace nejen od daňového subjektu, ale i od obchodních partnerů, avšak bezúspěšně. Nadto v místě sídla žalobce nebyla žádná kancelář nebo známka jeho aktivit. Plnění z faktur nebyla hrazena z účtu subjektu (žalobce) registrovaného u správce daně. Z tohoto důvodu došel správce daně k závěru, že daná plnění nárokováná jako nárok na odpočet nebyla dostatečně prokázána. Žalovaný pak podrobněji prozkoumal faktury poskytnuté žalobcem (viz odstavec 27 až 38 žalobou napadeného rozhodnutí). Není tak pravdou, že by byly faktury nedostatečně prozkoumány a závěry z nich vyplývající nedostatečně odůvodněny. Zejména žalovaný faktury podrobněji prozkoumal a rozepsal odůvodnění týkající se jejich hodnocení, tedy v tomto ohledu nejsou žalobcovy argumenty důvodné.
16. Ve smyslu § 115 odst. 1 d. ř. lze za účelem doplnění skutečností provádět dokazování, takový stav však v posuzované věci nenastal, neboť žalovaný žádné další důkazy neprováděl. Není ani naplněna podmínka pro seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 věta druhá d.ř., kdy žalovaný oproti správci daně dospěl k pro žalobce příznivějšímu výsledku, a to na základě totožných důkazů. Dané argumenty žalobce jsou tak liché. K důkazům, na kterých bylo založeno rozhodnutí správce daně o ukončení POP, měl žalobce možnost se vyjádřit v rámci odvolání a odvolacího řízení.

17. Důvodná není ani námitka žalobce o pochybení správce daně spočívajícím v ukončení POP úředním záznamem bez vyhotovení protokolu. Podle § 90 odst. 1 d. ř. o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Možnosti jakou formou ukončit POP jsou tedy dvě, a to buďto úřední záznam, nebo protokol. K volbě mezi těmito dvěma možnostmi uvádí odborná literatura následující „*To, zda správce daně půjde cestou úředního záznamu či protokolu, bude záviset na tom, zda pochybnosti byly, či nebyly zcela odstraněny. Zatímco v případě úplného odstranění pochybností je možno celou věc řešit cestou méně formálního úředního záznamu, který se toliko založí do spisu, při neodstranění pochybností již úřední záznam použít nelze. Přetrvávají-li tak pochybnosti, musí správce daně sepsat za účasti daňového subjektu protokol.*“ (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 90 d. ř. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman, NOVÁKOVÁ, Petra, KOSTOLANSKÁ, Eva, ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád. 3. vydání.* Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 329.). V daném případě tak dle právní teorie měl být sepsán protokol o ukončení POP, neboť pochybnosti správce daně rozptýleny nebyly. Dle uzavřeného příspěvku ze Zápisu z jednání ordinačního výboru s Komorou daňových poradců 406/26.06.13 byla tato problematika rovněž podrobně rozebírána: „*Ukončení postupu k odstranění pochybností a sdělení jeho výsledků formou zaslání úředního záznamu, popř. předání úředního záznamu musí být vedeno tak, aby daňovému subjektu umožnilo ve lhůtě podle § 90 odst. 2 DŘ vyjádření. Daňový subjekt má právo na to, aby byl seznámen se stanoviskem správce daně k tomuto vyjádření. Daňový subjekt je přitom oprávněn ke splnění účelu správy daní kdykoli požádat o ústní jednání.*“. Znění § 90 odst. 1 d. ř. není v daném ohledu jednoznačné. S ohledem na to, že účelem soudního přezkumu je přezkoumat zákonnost postupu správního orgánu, kdy ne každé porušení právní normy musí mít za následek porušení práva žalobce takové intenzity, aby způsobovalo nezákonnost rozhodnutí. V daném případě byl POP ukončen formou úředního záznamu. V rámci zahájení POP poučil správce daně žalobce o jeho právech uvedených v § 89 odst. 2 d. ř. V rámci výzvy ze dne 15. 5. 2015 pak správce daně uvedl, že „*V případě osobní návštěvy je nutná předchozí domluva s vyřizujícím pracovníkem na konkrétním dnu a hodině.*“ S ohledem na výše uvedené je tak patrné, že správce daně v průběhu POP sdělil žalobci, že může dojít k osobnímu projednání dané věci. Nadto pak úřední záznam zaslal žalobci a ponechal mu 15 denní lhůtu k vyjádření (viz bod 5. úředního záznamu ze dne 5. 8. 2015 č.j. 5497718/15/2009-60564-110263). S ohledem na výše uvedené má soud za to, že žalobcova práva nebyla výrazněji dotčena. Měl totiž povědomí o tom, že se může dostavit k projednání věci osobně. Dále pak měl možnost celou věc probrat osobně dne 26. 6. 2015 v 8:00 hod. na adrese územního pracoviště správce daně dle výzvy ze dne 11. 6. 2015, č.j. 4464973/15/2009-60564-110263, na jejím základě se pak mělo jednat o ukončení POP za osobní účasti žalobce. Nadto prováděl správce daně šetření i v rámci sídla žalobce, tedy mohlo dojít k určitému osobnímu kontaktu i v tomto místě, kdyby zde žalobce měl nějakou reálnou provozovnu, kancelář nebo kontaktní osobu. Žalobce se k výzvám správce daně podrobněji sám vyjadřoval podáními ze dne 21. 5. 2015, 3. 6. 2015, 23. 6. 2015, 29. 6. 2015, 22. 10. 2015 a 27. 8. 2015. Žalobci tak ani nebylo upřeno právo vyjádřit se k předmětu věci, když na dané stížnosti bylo reagováno vyrozuměním stěžovatele o výsledku šetření ze dne 5. 8. 2015, 14. 9. 2015 (vyrozumění a stanovisko) a 19. 10. 2015. Žalobce tak měl během celého řízení možnost se se správcem daně osobně

sejít a se vším (i s výsledky POP) se osobně seznámit. Žalobci tak možnost vyjádřit se a vyjádření protokolárně zaznamenat, odňata nebyla. To, že ve věci nebyl vyhotoven protokol, je důsledkem jednání žalobce. Správce daně neměl ve vztahu k formě ukončení POP na výběr, důvodně tedy danou věc ukončil úředním záznamem. Nelze mu tak přičítat ani porušení § 147 odst. 4 d. ř., neboť daný úřední záznam byl dostatečně odůvodněn. Pokud se žalobce odmítl dostavit k osobnímu projednání věci, nemůže se dovolávat absence vyhotovení protokolu.

18. K namítanému rozporu s § 147 odst. 4 d. ř. soud uvádí, že v případě daného ustanovení se zřejmě jedná o situaci, kdy bylo hlavním smyslem ustanovení to, aby bylo dané rozhodnutí vždy odůvodněno, a to lhotejně, zda protokolem či úředním záznamem. Preferovanou možností je zřejmě protokol, nicméně to za předpokladu, že se k osobnímu jednání daný subjekt dostaví. V důvodové zprávě I § 147 odst. 4 d. ř. je uvedeno „*Odstavec 4 stanoví, že pokud je rozdíl mezi daní tvrzenou a stanovenou daňovému subjektu znám z výsledku kontroly nebo jiného postupu (např. postup k odstranění pochybností), tak je správce daně z povinnosti odůvodnění rozhodnutí liberován. Jedná se tedy o speciální výjimku z norem obsažených v odstavcích 2 a 3.*“. Dále v komentáři ASPI k § 147 odst. 4 d. ř. v podstatě není rozlišováno mezi úředním záznamem a protokolem, důraz je opět kladen na samotné odůvodnění rozhodnutí, viz „*Shodně bude správce daně postupovat v případě, podal-li sice daňový subjekt daňové tvrzení, avšak správce daně má o jeho správnosti, průkaznosti či úplnosti pochybnosti a zahájí postup podle § 89 (postup k odstranění pochybností), o výsledku a průběhu tohoto postupu má povinnost podle povahy sepsat protokol či úřední záznam. Vzhledem k tomu, že protokol či tento záznam musí obsahovat vyjádření či důkazy, na základě nichž považuje pochybnosti za přetrvávající, či naopak vyvrácené, pak rozhodnutí o stanovení daně po proběhnuvším postupu k odstranění pochybností neobsahuje již samostatné odůvodnění, neboť celý postup je již odůvodněn v pořízených listinách (protokolu či úředním záznamu).* Má-li však být celý postup zachycen v protokolu či úředním záznamu a jen z nich je zřejmé, zda-li pochybnosti přetrvávají a jaké to jsou, jakož i závěr o tom, že pochybnosti jsou již odstraněny, vyvráceny, pak tyto listiny tvoří „součást“ rozhodnutí. Znamená to, že v případném odvolání, napadá-li daňový subjekt výrok tohoto rozhodnutí, může současně brojit (vyjadřovat nesouhlas) proti důvodům v těchto listinách uvedeným. Je třeba zdůraznit, že obsahově by měly tyto listiny odpovídat „klasickému“ odůvodnění standardního rozhodnutí. Jde totiž sice o výjimku, ale nikoliv z povinnosti odůvodňovat, nýbrž z toho, v jakém dokumentu má být odůvodnění obsaženo.“. Dané odůvodnění je obsaženo jak v platebním výměru, tak v úředním záznamu ze dne 5. 8. 2015 č.j. 5497718/15/2009-60564-110263. S ohledem na obsáhlost obou písemností a skutečností, ze kterých vycházejí (nesoučinnost žalobce a neprokázání podmínek dle § 72 a § 73 z. d. p. h.), má soud dané odůvodnění za dostatečné. Namítané nedostatečné odůvodnění rozhodnutí správce daně s ohledem na nízkou součinnost žalobce ob stojí, navíc žalovaný své rozhodnutí podrobně odůvodnil, a v tomto ohledu tak i byly zhojeny nedostatky, které v prvostupňovém rozhodnutí žalobce (nikoliv soud) spatřoval.

19. S tvrzením žalobce, že vyměřit daň 0 Kč lze pouze postupem dle § 145 odst. 1 d. ř. - žalobní bod výše pod písm. f), se soud neztotožnil. Ustanovení § 145 odst. 1 d. ř. upravuje toliko případ, kdy není podáno daňové tvrzení. To však v daném případě splněno nebylo, neboť žalobce podal daňové přiznání. Tento argument žalobce neobstojí. Je zcela logické,

že pokud si žalobce nárokuje toliko daňové odečty a nikoliv i zdanitelná plnění, pak v případě, že v rámci odečtů neprokáže naplnění podmínek dle § 72 a § 73 d. ř., bude jeho daňová povinnost stanovena v částce 0 Kč. S ohledem na to, že nepřiznal provedená plnění, nebude z nich platit žádnou daň.

20. K tomu, že byla popřena proporcionalita daňového procesu - ad žalobní bod pod písm. g) - soud uvádí následující argumentaci. Žalobce zmiňuje nálezy Ústavního soudu České republiky sp. zn. Pl. ÚS -33/11, kde je uvedeno, že *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“* Z nálezu však nevyplývá, že by v tomto řízení postupoval správce daně v rozporu se zákonem. Daňová kontrola zahájena nebyla a daný závěr POP byl učiněn pouze proto, že žalobce dostatečně neodstranil pochyby správce daně, jelikož mu neposkytl patřičnou součinnost, a to za situace, kdy požadavky správce daně byly zcela legitimní a odůvodněné a nijak nad rámec zákona nezasahovaly do práv žalobce. K dalšímu zmiňovanému nálezu Ústavního soudu České republiky sp. zn. II. ÚS 173/01, kde je uvedeno, že *„Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny. Musí tedy umožnit stěžovatelce, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Okolnost, že finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu, nedaly stěžovatelce možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces.“*

Současná právní úprava nezná institut předběžného výběru důkazů. Příslušné orgány nejsou proto oprávněny provádět podle vlastních kritérií předběžnou selekci důkazů a upravovat s jejím využitím důkazní situaci podle vlastní volby, případně z daných důkazů preferovat ty, které potvrzují zvolenou skutkovou verzi.“ Soud uvádí, že ani v tomto ohledu neshledal postup správce daně v rozporu se zákonem. Skutečnosti, které byly známy správci daně, byly známy i žalobci (jednalo se především o skutečnost, že v daném daňovém přiznání neuvedl žádná provedená plnění, resp. o obsah faktur, které žalobce správci daně zaslal – spolu s vágním vysvětlením v rámci podání ze dne 3. 6. 2015, které nelze brát dle názoru soudu za postačující dle výzvy správce daně ze dne 12. 5. 2015). Faktu, že platby byly provedeny z jiného účtu, než který je registrován u správce daně, si musel být žalobce vědom. Toho, že nemá kancelář na adrese sídla rovněž. Přitom záznam o provedení kontroly sídla společnosti na místě je ze dne 27. 5. 2015 a je uveden ve spise. Záznam o prozkoumání provedených plateb z účtů žalobce rovněž a žalobci bylo výslovně umožněno sjednat si schůzku k ústnímu projednání s odpovídajícím pracovníkem a přijít se osobně seznámit s výsledky POP. Soud tak neshledal žádné pochybení ani v tomto ohledu. Hlavním

důvodem daného závěru správce daně byla nedostatečná součinnost žalobce, který neprokázal splnění podmínek dle § 72 a § 73 z. d. p. h. pro odpočet položek uvedených v daňovém přiznání za únor 2015.

Závěry správce daně tak nevyplývají z nějakého rozsáhlého dokazování a složitého hodnocení důkazů, ale z nedostatečného prokázání požadovaných skutečností, u kterých správce důvodně požadoval jejich prokázání ze strany žalobce. I v tomto ohledu tak považuje soud tento žalobní bod za nedůvodný.

21. Co se pak týče hodnocení námitek žalovaným, pak soud poukazuje na to, žalovaný dostatečně prozkoumal všechny námitky žalobce. Žalobou napadené rozhodnutí je podrobné a logicky odůvodněné. Nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného není. Závěry žalovaného jsou v souladu se zákonem.
22. Soud s ohledem na výše uvedené závěry neshledal důvod pro postup dle § 78 odst. 1 s. ř. s., a proto žalobu jako nedůvodnou zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, a to s ohledem na stanoviska účastníků řízení (§51 odst. 1 s.ř.s.). Lze doplnit, že pochybení správce daně, které mu žalobce vytýkal v žalobě, je toliko důsledkem nesprávné interpretace právních norem žalobcem. V tomto ohledu pak bylo zřejmě i prohlubováno vzájemné neporozumění si mezi správcem daně a žalobcem, reakce žalobce na výzvy správce daně pak spočívaly v obraně žalobce skrze dezinterpretace právních norem, nikoliv v souladu se zákonem vyžadovanou součinností. Soud ve své argumentaci odkazuje na soudní judikaturu (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09, II. ÚS 2029/08 rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13 a č. j. 6 Ads 237/2014 – 9).
23. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., a contrario. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, náklady řízení nad rámec jeho administrativní činnosti mu však nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout. 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.

Praha 30. května 2019

Mgr. Aleš Sabol v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.