



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **ROYAL METALS GOLD s.r.o.**, IČO: 02163594
sídlem náměstí Přátelství 1518/2, Praha 10

zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem
sídlem Šaldova 466/34, Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2016, čj. 17959/16/5300-22443-701226

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 4. 2016, čj. 17959/16/5300-22443-701226, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Jiřího Vaníčka, advokáta.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. M.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2016, čj. 17959/16/5300-22443-701226 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 10 (dále též „**správce daně**“) ze dne 9. 9. 2015, čj. 5966035/15/2010-52522-107435 (dále též „**Platební výměr**“ či „**Prvostupňové rozhodnutí**“). Platebním výměrem vyměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 ve výši 1 475 676 Kč.
2. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 29. 4. 2016, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Platebnímu výměru a toto rozhodnutí správce daně potvrdil.
3. Předmětem sporu mezi účastníky je především posouzení zákonnosti zahájení a vedení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce dubna 2014. Žalobce je přesvědčen, že postup k odstranění pochybností byl správcem daně zneužit, když tento neměl ve vztahu k daňovému přiznání žalobce za předmětné zdaňovací období žádné konkrétní pochybnosti, nýbrž napadal daňové přiznání v zásadě v celém rozsahu, proto měl správce daně podle žalobce namísto zahájení postupu k odstranění pochybností zahájit daňovou kontrolu.

II. Rozhodnutí žalovaného (Napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí nejprve na str. 1 – 4 stručně zrekapituloval skutkový stav a předchozí průběh postupu k odstranění pochybností zahájeného správcem daně výzvou k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), ze dne 20. 6. 2014, čj. 3993779/14/2010-24902-107435 (dále jen „**Výzva**“), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobce (str. 4 Napadeného rozhodnutí) a předesťel právní základ pro hodnocení sporu, jenž následně aplikoval na projednávaný případ (str. 5 – 9 Napadeného rozhodnutí).
5. Žalovaný se s přihlédnutím k podstatě sporu věnoval nejprve obecnějším právním východiskům relevantním pro posuzovanou věc. Konstatoval, že tradičním postupem směřujícím ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti je právě postup k odstranění pochybností. Předpokladem pro jeho uplatnění jsou pak konkrétní pochybnosti na straně správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného nebo dodatečného daňového tvrzení, resp. pochybnosti o pravdivosti údajů v nich uvedených. Žalovaný přitom deklaroval, že ač Výzva mohla být formulována precizněji, nebyla dle žalovaného nezákonná, protože z ní bylo seznatelné, že správci daně vznikly za zdaňovací období měsíce dubna 2014 pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť „*výše deklarovaných hodnot vstupů a výstupů dosahují významných hodnot s nevýznamnou daňovou povinností. Správce daně má pochybnosti o tom, zda vykázaná plnění byla fakticky uskutečněna a zda se nejedná o plnění fiktivní*“. Dále bylo podle žalovaného ve

Výzvě uvedeno, aby žalobce předložil kromě evidence i „*důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období*“. Žalovaný rovněž na obhajobu zákonnosti Výzvy v odůvodnění Napadeného rozhodnutí uvedl, že písemná odpověď žalobce na požadavky Výzvy svědčila o tom, že si žalobce byl vědom, co po něm správce daně požadoval a jaké skutečnosti měl vůči správci daně prokazovat.

6. Následně žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí přistoupil k vypořádání dvou zásadních okruhů odvolacích námitek žalobce.
7. Žalovaný se především neztotožnil s první odvolací námitkou, jíž žalobce brojl proti tomu, že správce daně v Platebním výměru cíleně a úmyslně nezohlednil závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 40/2015 - 39 ve věci souvisejícího řízení vedeného žalobcem proti správci daně. Žalovaný námitku označil za nedůvodnou a Platební výměr hájil argumentací, že takto odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se meritorně nevyjádřil k tomu, zdali Výzva byla, či nebyla nezákonná, pouze zrušil rozhodnutí Městského soudu v Praze, kterým tento soud odmítl žalobcovu žalobu, a věc vrátil k posouzení Městskému soudu v Praze. Žalovaný zároveň uzavřel, že Městský soud v Praze do dne vydání Napadeného rozhodnutí o této věci nerozhodl, a to s výjimkou rozhodnutí o zamítnutí návrhu žalobce na vydání předběžného opatření.
8. Ke druhé odvolací námitce žalobce, v níž žalobce napadal skutečnost, že správce daně dobrovolně podal na žalobce trestní oznámení s tím, že se v případě posuzovaných obchodních transakcí jednalo o fiktivní obchodní operace s přeprodejem zboží do Německa, tudíž z fiktivních obchodů nebylo lze požadovat zaplacení daně z přidané hodnoty, žalovaný uvedl, že trestní oznámení podal nikoliv dobrovolně, ale z úřední povinnosti dané správci daně vůči orgánům činným v trestním řízení ustanovením § 53 odst. 3 daňového řádu, když při své činnosti zjistil skutečnosti nasvědčující spáchání trestných činů vymezených v citovaném ustanovení daňového řádu. Samotná tvrzení žalobce k údajným fiktivním přeprodejům zboží do Německa v předmětném trestním oznámení žalovaný odmítl s tím, že se jednalo toliko o fabulaci žalobce, která nekorespondovala se skutečným obsahem trestního oznámení.

III. Žaloba

9. Žalobce v podané žalobě shrnul dosavadní průběh daňového řízení a vylíčil skutkové okolnosti projednávaného případu. Předslal, že Napadené rozhodnutí je nezákonné pro řadu dále namítaných závažných procesních vad, jichž se dopustil správce daně při vedení postupu k odstranění pochybností. V obecnější rovině pak připomněl, že pokud soud jako nezákonný shledá správcem daně vedený postup k odstranění pochybností, bude nezákonný rovněž Platební výměr, který byl na základě něho vydán, jakož i Napadené rozhodnutí. Nad rámec samotných žalobních námitek pak v závěru žaloby žalobce ve vztahu k Napadenému rozhodnutí poukázal na to, že správce daně trestní oznámení proti žalobci podal teprve více nežli rok po podání daňového přiznání žalobcem, a to v době, kdy se žalobce úspěšně domohl obrany proti nezákonné Výzvě u Nejvyššího správního soudu, přičemž až do doby podání žaloby nebylo navíc ze strany Policie ČR vydáno ani usnesení o zahájení trestního stíhání ve smyslu § 160 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů.

10. Žalobce věnoval značný prostor žalobní námitce, jíž zpochybnil zákonnost Výzvy, jakož i touto Výzvou zahájeného postupu k odstranění pochybností. Při této příležitosti zejména namítl neadekvátnost a účelovost tvrzení žalovaného v Napadeném rozhodnutí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2015, čj. 1 Afs 40/2015 - 39, na předmětné řízení nedopadá. Podle žalobce Nejvyšší správní soud sice tímto rozsudkem teprve rozhodl o přípustnosti stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu coby opravného prostředku proti Výzvě, nicméně jeho závěry bylo třeba dle žalobce vnímat v širší souvislosti rozhodovací činnosti soudů ve správním soudnictví. Při této příležitosti odkázal žalobce na konstantní rozhodovací praxi ve vztahu k posuzování zákonnosti výzvy k odstranění pochybností, která musí vždy obsahovat vylicení skutečných pochybností, existujících na straně správce daně, které znevěrohodnily podané daňové přiznání. K tomu žalobce citoval z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2016, čj. 8 A 139/2015 - 61, který se týkal taktéž žalobce, a v němž tento soud prohlásil výzvu k odstranění pochybností s prakticky totožným obsahem, jako v případě Výzvy, za nezákonnou, když mj. uvedl, že *„(v) této věci tedy soud považuje za nutné zdůraznit především onen požadavek konkrétnosti takové výzvy, který v projednávané věci splněn nebyl. Předmětná výzva v podstatě neobsahuje žádný údaj nebo žádné tvrzení správce daně o nějakých konkrétních pochybnostech, které by správce daně ohledně nějakého účetního případu, který by v účetnictví žalobce zjistil, měl. Ve výzvě je v podstatě vyjádřen jenom jakýsi obecný názor, že výše deklarovaných hodnot na vstupu a výstupu dosahují významných hodnot s nevýznamnou daňovou povinností, aniž by byla tato významnost, resp. nevýznamnost jakkoli kvantifikována nebo aniž by byla vztažena k nějaké konkrétní žalobcově činnosti, a není tedy zřejmé, o jaké pochybnosti se má vlastně jednat. Tomu pak koresponduje i skutečnost, že po žalobci se nechtělo odstranění nějakých pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti, úplnosti údajů nějaké konkrétní věci, ale byl vyzván k tomu, aby předložil evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání včetně daňových dokladů, vztahujících se k přijatým uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. V podstatě měl žalobce předložit co do rozsahu univerzálně a neomezeně všechny doklady, které se týkaly jeho obchodní činnosti za předmětné období, aniž by bylo zřejmé, zda údaje jím uvedené v daňovém přiznání považuje správce daně za nesprávné, nepravdivé, neprůkazné nebo neúplné. V tomto směru je tedy výzva ze dne 23. 4. 2015 nezákonná, jelikož nerespektuje limity ust. § 89 odst. 1 daňového řádu.“* Následně žalobce upozornil na to, že obdobné závěry jsou obsaženy rovněž v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil jako kritérium zákonnosti výzvy k odstranění pochybností především existenci skutečně konkrétních pochybností na straně správce daně, jakož i v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2016, čj. 8 A 170/2015 - 39. Rovněž z něho podle žalobce plyne, že z výzvy k odstranění pochybností musí vyplývat, zda má správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti údajů uvedených daňovým subjektem v daňovém přiznání, tedy o které této skutečnosti tyto pochybnosti má.
11. Žalobce dále v rámci téže žalobní námitky pokračoval výtkou, že správce daně si ani sám nebyl vědom, o čem měl vlastně své pochybnosti, a proto po daňovém subjektu požadoval ověření a prokázání celého jeho daňového přiznání, čili všech údajů z daňového přiznání. Pokud správce daně využil postup k odstranění pochybností k ověření celého daňového přiznání žalobce, byl tento postup nezákonný, když z podstaty věci vylučoval existenci dílčích pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu. Žalobce namítal, že jestliže

správce daně pochyboval o celkovém uplatněním nadměrném odpočtu na DPH, měl k objasnění těchto skutečností zahájit daňovou kontrolu. Žalobce tak uzavřel, že se správce daně dopustil svévole, kterou za nepřipustnou označil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52. K tomu žalobce obecněji dodal, že dle odborné literatury (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 56) je nerespektování judikatury správních soudů vnímáno jako jurisdikční libovůle, která porušuje principy spravedlivého procesu, oprávněného očekávání, právní jistoty a předvídatelnosti.

12. V této souvislosti žalobce rovněž upozornil na relevantní doktrinální závěry k interpretaci § 89 daňového řádu (Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 169; resp. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 489), ze kterých vyplývá, že *„(p)odmínkou pro zahájení postupu k odstranění pochybností je, aby pochybnosti správce daně byly konkrétní. Pochybnosti se tak musí zakládat na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. Při nesplnění tohoto předpokladu nemá správce daně oprávnění přistoupit k postupu k odstranění pochybností. Jelikož vytýkácí řízení bývá nejčastěji spojeno s daňovými tvrzeními, na základě kterých daňový subjekt vykazuje nadměrný odpočet, bude zejména otázkou, kdy se bude jednat o konkrétní pochybnosti správce daně. Rozhodně nelze připustit, že jakýkoliv nadměrný odpočet rovná se konkrétní pochybnost. Konkrétní pochybnost rozhodně nebude naplněna tam, kde daňový subjekt s ohledem na charakter své provozní činnosti dosahuje po delší dobu či po určité období pravidelných daňových odpočtů. O konkrétní pochybnosti se také nebude jednat v případě, kdy správce daně bude na základě dřívějších informací obeznámen s důvodem vzniku daňového odpočtu“, resp. že „(z)ákon požaduje, aby celý postup k odstraňování pochybností probíhal v maximální konkrétnosti. Správci daně je tak uložena povinnost jasným, konkrétním a určitým způsobem formulovat ve výzvě pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit. Obsah výzvy musí poskytovat daňovému subjektu jasný návod k tomu, co z údajů obsažených v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení nebo v přiložených listinách má správci daně konkrétně vysvětlovat nebo prokazovat. Musí z ní být srozumitelné, co má daňový subjekt učinit, vysvětlit doložit, prokázat nebo opravit.“*
13. Žalobce jako absurdní a účelně vykonstruované vnímal, že správce daně na straně 2 úředního záznamu, jakož i žalovaný v bodě 6 odůvodnění Napadeného rozhodnutí, označil za takové pochybnosti existenci virtuálního sídla žalobce, skutečnost, že žalobce nebyl registrován k dani ze závislé činnosti, umístění provozovny, neexistenci internetových stránek žalobce, či externí zpracovávání účetnictví žalobce. Žádná z těchto skutečností nemohla být podle názoru žalobce onou způsobitou pochybností dle znění § 89 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobce by navíc bylo nelogické, když by správce daně mohl zahájit postup k odstranění pochybností na základě natolik obecných, všudypřítomných a dlouhotrvajících pochybností, jako je např. neexistence internetových stránek či virtuálního sídla daňového subjektu. Správcem daně uvedené pochybnosti nadto podle žalobce ani z podstaty věci nebyly pochybnostmi v pravém slova smyslu, protože např. existence virtuálního sídla byla právem aprobovaná (viz § 429 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Rovněž zřízení internetových stránek bylo obligatorně

stanoveno pouze pro akciové společnosti (§ 7 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů), a ani externí zpracovávání účetnictví nebylo porušením zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

14. Žalobce dále Napadenému rozhodnutí vytkl, že při vypořádání druhé odvolací námitky žalovaný argumentoval tím, že se žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2015, čj. 1 Afs 40/2015 - 39, nevyjadřoval k tomu, zda Výzva splňovala zákonné náležitosti, proto byl žalobcův odkaz na něj lichý. Žalobce k tomu nyní dodal, že Nejvyšší správní soud se z povahy věci k zákonnosti Výzvy vyjádřit ani nemohl, protože nebyla předmětem kasační stížnosti, a naopak uvedl, že až do rozhodnutí Městského soudu v Praze ohledně merita věci, tedy zákonnosti Výzvy, měl žalovaný řízení přerušit, resp. v něm nepokračovat, vyčkat meritorního rozhodnutí Městského soudu v Praze, když tato skutečnost měla bezprostřední dopad na rozhodnutí v projednávané věci. Správce daně tak podle žalobce porušil zásadu šetření práv daňového subjektu dle § 5 odst. 3 daňového řádu, zásadu vstřícnosti dle § 6 odst. 4 daňového řádu, zásadu postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, dle § 7 odst. 2 daňového řádu, a zásadu jednoty rozhodování ve skutkově obdobných věcech dle § 8 odst. 2 daňového řádu.
15. Žalobce podrobil v žalobě kritice rovněž argumentaci žalovaného v Napadeném rozhodnutí, která se týkala nesení důkazního břemene v daňových řízeních, když konstatoval, že nesení důkazního břemene v rámci postupu k odstranění pochybností vůbec nebylo předmětem sporu, protože správce daně primárně žalobci zřetelně a jasně nesdělil své konkrétní pochybnosti k daňovému přiznání žalobce, proto povinnost důkazní na straně žalobce nemohla vzniknout. Žalobce tak dospěl k závěru, že prokazování skutečností podle § 92 odst. 3 daňového řádu bylo z jeho strany vázáno na zákonnou výzvu správce daně k odstranění pochybností, což ovšem nebyl případ Výzvy, neboť pro její nekonkrétní charakter na ni nebylo lze náležitě odpovědět.
16. Ve druhém námitkovém okruhu žalobce brojil proti dalším procesním pochybením správce daně (potažmo žalovaného), který nesprávně a nezákonně vyhodnotil návrh žalobce na pokračování v dokazování ze dne 20. 7. 2015, když uvedl, že tento návrh nebyl materiálně návrhem na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu (bod 21 Napadeného rozhodnutí), a přitom současně zahájil dne 25. 8. 2015 oznámením o zahájení daňové kontroly, čj. 5782311/15/2010-61561-109800, daňovou kontrolu, od které následně sám zmatečně upustil. Stejně tak správce daně podle žalobce nesprávně postupoval, když nevydal Platební výměr ve lhůtě 15 dní od doručení návrhu na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 3 daňového řádu a místo toho rozhodl měsíc a půl od doručení návrhu žalobce na pokračování v dokazování. Konečně postupoval správce daně podle žalobce nezákonně i proto, že vybavil s újmou pro žalobce na právní jistotě v rozporu s § 147 odst. 4 daňového řádu Platební výměr odůvodněním, ačkoliv se za něj podle citovaného ustanovení považuje odůvodnění protokolu či úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností.
17. Další námitkou brojil žalobce proti tomu, že správce daně nesplnil povinnost spolupráce s daňovým subjektem tak, jak mu ji stanovil § 6 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv se žalobce pokoušel v rámci svých možností vyjít správci daně vstříc, když dne 2. 7. 2014 vůči němu směřoval své podání, v němž žádal konkretizaci pochybností uvedených správcem daně ve Výzvě tak, aby z jeho strany bylo možno tyto pochybnosti odstranit. Žalobce tak, aniž by

takovou povinnost ukládal zákon, požadoval konkretizaci pochybností správce daně, avšak na straně správce daně se setkal pouze s odmítavým postojem, když správce daně na své nezákonně formulované Výzvě trval. Žalobce za nepřijatelný označil rovněž názor žalovaného uvedený na str. 7 Napadeného rozhodnutí, když žalovaný z následné iniciativy žalobce vůči správci daně účelově dovozoval jakousi konvalidaci nezákonné Výzvy. Žalobce jako daňový subjekt totiž nebyl povinen si nic domýšlet, a i když si něco domýšlel, nemohl tím zhojit nezákonnost Výzvy.

18. Konečně žalobce v poslední žalobní námitce vznesl pochybnosti nad podpisovými oprávněními pana JUDr. D. J. jakožto úřední osoby podepisující Napadené rozhodnutí a pana Bc. O. B. jakožto úřední osoby podepisující Platební výměr, přičemž uváděl, že ani žalovaný, ani správce daně své podpisové řády nezveřejňují, a žalobce tak neměl možnost tuto zákonnou náležitost Platebního výměru i Napadeného rozhodnutí ověřit. Absence podpisu osoby oprávněné k podpisu rozhodnutí dle interních předpisů dotčených správních orgánů přitom dle žalobcem odkazované odborné literatury (*Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv*, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 200) způsobuje nezákonnost takového rozhodnutí.

IV. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 9. 9. 2016 po stručné rekapitulaci dosavadního průběhu daňového řízení odkázal na Napadené rozhodnutí a předaný správní spis, přičemž setrval na argumentaci uvedené v odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
20. K žalobní námitce týkající se nezákonnosti Výzvy žalovaný oponoval, že z obsahu Výzvy bylo seznatelné, že správci daně po přezkoumání předmětného daňového přiznání vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, když konkrétně uvedl, že *„výše deklarovaných hodnot vstupů a výstupů dosahují významných hodnot s nevýznamnou daňovou povinností. Správce daně má pochybnosti o tom, zda vykázaná plnění byla fakticky uskutečněna a zda se nejedná o plnění fiktivní“*. Žalobce tak byl na základě Výzvy vyzván, aby se ke vzniklým pochybnostem vyjádřil a pravdivost svých tvrzení prokázal, přičemž správce daně současně požadoval, aby žalobce předložil také *„důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období“*. Žalovaný zároveň zopakoval argumentaci uvedenou v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, dle níž ke vzniku konkrétní pochybnosti formulované ve Výzvě vedla správce daně analýza výše částek uvedených v předmětném daňovém přiznání, tzn. skutečnost, že na straně uskutečněných i přijatých zdanitelných plnění byly deklarovány hodnoty v jednotkách milionů, a současně nízká deklarovaná daňová povinnost odrážela fakt, že rozdíl daně na vstupu i výstupu byl pouze minimální. Podle názoru žalovaného tedy správce daně řádně uvedl, jaké měl pochybnosti o správnosti a pravdivosti podaného daňového tvrzení žalobce, co bylo důvodem vzniku pochybností (vysoké vstupy i výstupy a minimální daňová povinnost), a jak měl tyto pochybnosti žalobce odstranit, dostal tudíž své zákonné povinnosti.
21. Žalovaný dále poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, čj. 1 Afs 155/2005 - 70, dle nichž vadné akty *„...vyvolávají právní následky, a jejich vadnost tak může být zhojena dalším průběhem řízení, zejména tím, že příjemce aktu si*

jej správně vyloží a jedná v souladu s vůlí původce aktu, byť nepřesně vyjádřenou“. Tato argumentace je dle názoru žalovaného relevantní rovněž pro projednávaný případ žalobce, v němž po vydání Výzvy došlo ze strany správce daně k jejímu upřesnění v písemnosti čj. 4814959/14/2010-24902-107435, kterou byla vyřízena stížnost žalobce. Následné reakce žalobce svědčily o tom, že si byl vědom toho, co po něm správce daně požaduje a jaké skutečnosti měl vůči němu prokázat. O tom, že žalobce obsahu Výzvy rozuměl a věděl, co po něm správce daně požadoval, nemohlo být podle žalovaného sporu, neboť ve vyjádření v reakci na Výzvu ze dne 2. 7. 2014 žalobce podrobně popisoval nízké marže v oblasti, ve které podniká, slovně popsal důvod minimální daňové povinnosti a žádal pro případ, že by toto vyjádření správcí daně nepostačovalo k odstranění pochybností, aby správce daně Výzvu konkretizoval s tím, že v bodech uvedl, jak měl správce daně formulovat své pochybnosti.

22. Žalovaný zároveň označil žalobcův požadavek na navrhované znění konkrétních pochybností v rámci Výzvy za nelogický a obstrukční, neboť takovými informacemi, které by založily žalobcem zmíněné pochybnosti, nemohl správce daně bez analýzy žalobcovy ekonomické činnosti disponovat, zvláště s ohledem na to, že žalobce se urputně bránil i samotnému předložení daňových dokladů, které by konkrétní obchodní operace deklarovaly. Žalovaný takový požadavek žalobce na konkrétnost vyjádření pochybností správce daně ve Výzvě považoval za nepřiměřený, když žalobce po správcí daně požadoval, aby jeho pochybnosti byly založeny na podrobné znalosti žalobcových obchodních transakcí, tedy, aby správce daně uvedl konkrétní plnění, které by mohlo být fiktivní, resp. konkrétní obchodní operace či jejich průběh, u kterých měl prokazovat oprávněně uplatněný nárok na odpočet daně. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, v němž bylo shrnuto, že *„pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 (daňového řádu) nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná i pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody.“*
23. Žalovaný s odkazem na závěry týkající se zákonnosti Výzvy také odmítl přisvědčit námitce žalobce, že by správce daně svým počínáním porušil zásadu spolupráce.
24. K žalobcem namítaným procesním pochybením žalovaný deklaroval, že správce daně nakonec neshledal důvody k pokračování v dokazování, proto rovnou vydal Platební výměr. K žalobcem vytýkanému nedodržení lhůty stanovené správcí daně pro vydání rozhodnutí o stanovení daně uvedl, že tato lhůta byla toliko lhůtou pořádkovou, tudíž její porušení nezaložilo samo o sobě nezákonnost Platebního výměru.
25. Žalovaný rovněž odmítl žalobní námitku žalobce spočívající v tom, že žalovaný nezohlednil soudní řízení vedené Městským soudem v Praze pod sp. zn. 8 A 182/2014, v němž Městský soud v Praze zamítl návrh žalobce na nařízení předběžného opatření, kterým se žalobce domáhal, aby byl žalovaný, potažmo správce daně, povinen zdržet se pokračování v postupu k odstranění pochybností na základě Výzvy do právní moci rozhodnutí soudu o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem. Žalovaný v této

souvislosti především uvedl, že nebylo lze implikovat povinnost správce daně a žalovaného vyčkávat na výsledek soudního řízení, tudíž předjímat nezákonnost Výzvy tak, jak to činil žalobce.

26. Žalovaný konečně neshledal relevantními žalobcovy námitky ohledně podpisových oprávnění JUDr. J. a Bc. B. Podle žalovaného tato žalobní námitka žalobce byla uplatněna bez jakéhokoliv podkladu či tvrzených dopadů na zákonnost dotčených rozhodnutí, neboť k vydání rozhodnutí je věcně příslušný orgán, nikoliv určitá úřední osoba, i proto žalovaný žalobcovu pochybnost označil za „*absurdní a účelovou*“, když konkrétní podpisová oprávnění byla stanovena v podpisovém řádu správce daně, resp. žalovaného. Z toho tedy žalovaný vyvodil závěr, že Napadené rozhodnutí podepsala osoba k tomu oprávněná, a toto rozhodnutí tudíž netrpělo nezákonností. Žalovaný k této žalobní námitce zároveň ve vztahu k Napadenému rozhodnutí odkázal na soudu předložený Podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2015, čj. 9992/15/5000, ve stavu ke dni 11. 4. 2016, konkrétně pak na článek 10 odst. 1, z něhož vyplývalo, že ředitel sekce byl oprávněn podepisovat dokumenty, tj. i veškerá rozhodnutí související s výkonem státní správy a jiné správní akty, zpracované jemu podřízenými odbory žalovaného, s výjimkou dokumentů podepisovaných ředitelem, zástupcem ředitele, řediteli odborů a vedoucími oddělení žalovaného.

V. Další podání žalobce

27. Žalobce svým přípisem ze dne 7. 2. 2018 poukázal na pravomocný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2017, čj. 8 A 182/2014 - 125, který žalovaný nenapadl kasační stížností a v němž Městský soud v Praze uzavřel o nezákonnosti správcem daně vůči žalobci vedeného postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce dubna 2014, a to zejména pro nezákonnost Výzvy.
28. Při té příležitosti žalobce uvedl, že otázka zákonnosti postupu k odstranění pochybností, potažmo též zákonnosti Platebního výměru byla již nyní výše uvedeným rozsudkem Městského soudu v Praze pravomocně (a vzhledem k nepodání kasační stížnosti i nezměnitelně) zodpovězena, a bylo tak již postaveno na jisto, že daňová povinnost na DPH za zdaňovací období duben 2014 byla žalobci stanovena na základě nezákonně vedeného postupu k odstranění pochybností. V této souvislosti žalobce poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012 - 37.
29. Žalobce zároveň soud upozornil na to, že dle § 52 odst. 2 s. ř. s. platí, že je-li tu pravomocné rozhodnutí soudu o jiných otázkách, příslušný správní soud z tohoto rozhodnutí vychází.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

30. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl podle § 51 odst.

1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s rozhodnutím ve věci bez jednání souhlasili. Současně byly v posuzované věci splněny podmínky pro rozhodnutí bez nařízení jednání dle § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.

31. Soud předně přistoupl k vypořádání prvního okruhu žalobních námitek, jimiž žalobce zpochybnil zákonnost zahájení a dalšího vedení postupu k odstranění pochybností z důvodu nezákonnosti Výzvy.
32. Soud připomíná, že v § 85 odst. 1 až 4 daňového řádu se ohledně vymezení institutu daňové kontroly stanoví následující: *„Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Správce daně předmět daňové kontroly proěřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu upřesnit postupem pro její zahájení. Daňovou kontrolu lze 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.“*
33. Ohledně zákonné povahy postupu k odstranění pochybností pak ustanovení § 88 odst. 1 daňového řádu uvádí, že *„(m)á-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.“*
34. Náležitosti výzvy k odstranění pochybností vymezuje § 89 odst. 2 a 3 daňového řádu takto: *„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.“*
35. V § 89 odst. 4 daňového řádu je s ohledem na daňovým subjektem uplatněný odpočet na dani zákonem upravena zvláštní lhůta pro výzvu k odstranění pochybností, a to tak, že *„(p)okud 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.“*
36. Pokud jde o vedení samotného postupu k odstranění pochybností, ustanovení § 90 daňového řádu stanoví, že: *„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. 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. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. M.

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. Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.“

37. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
38. Městský soud v Praze připomíná, že Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi opakovaně vyložil účel, povahu a smysl postupu k odstranění pochybností dle daňového řádu (srov. především rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52, a ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61). Postup k odstranění pochybností 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. Nejvyšší správní soud dovodil, že meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z § 89 odst. 1 a § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který může správce daně užít jen tehdy, má-li 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; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
39. Městský soud v Praze podotýká, že daňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na konkrétnost pochybností ve snaze zdokonalit předchozí úpravu vytýkácího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení dle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytýkácího řízení (resp. dnes postupu k odstranění pochybností). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytýkácího řízení nejsou dány. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti.
40. Nejvyšší správní soud přitom ustáleně judikuje, že existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle.

41. Je třeba zdůraznit, že taková pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.
42. Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na citované usnesení rozšířeného senátu upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na výzvu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, čj. 5 Afs 11/2013 - 63, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 57/2012 - 35, ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, či ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 - 27, a celou řadu dalších).
43. Nejvyšší správní soud v tomto směru opakovaně zdůraznil, že požadavek na konkrétnost výzvy souvisí také se smyslem a účelem předmětného postupu při správě daní. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění jednotlivých, dílčích pochybností, již konkrétně vyjádřených, které brání řádnému stanovení daně. Jedná se o procesní prostředek sloužící k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. Hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány jeho vlastním legislativním rámcem, vyplývajícím z § 89 a § 90 daňového řádu. Zákodárce podle Nejvyššího správního soudu 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 (viz např. shora označené rozsudky čj. 1 Ans 10/2012 - 52, čj. 1 Aps 20/2013 - 61 nebo čj. 2 Afs 174/2014 - 27).
44. Právě výše popsané charakteristiky podle konstantní judikatury správních soudů podstatně odlišují postup k odstranění pochybností od daňové kontroly, která je klasickým daňovým mechanismem, s jehož pomocí má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností daňových subjektů a okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Správce daně může zahájit daňovou kontrolu i tehdy, nemá-li žádné pochybnosti a zamýšlí pouze namátkově prověřit informace uvedené v daňových tvrzeních (viz např. rozsudek ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014 - 26, č. 3175/2015 Sb. NSS, srov. také stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11, č. 368/2011 Sb.). Postup k odstranění pochybností proto nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou (viz rozsudek čj. 1 Aps 20/2013 - 61).
45. Z judikatury Nejvyššího správního soudu zároveň vyplývá závěr, že postup k odstranění pochybností je postupem časově i věcně koncentrovaným, který je při správném použití s ohledem na očekávanou rychlost a bezprostřednost postupem nejhospodárnějším a

současně nejšetrnějším k dotčenému daňovému subjektu. Daňový subjekt není zatížen povinností předkládání komplexní účetní dokumentace, dopředu ví, jakou skutečnost správce daně považuje za spornou, a mnohdy si vystačí s písemnou komunikací. Proto v situaci, kdy správce daně má konkrétní pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení a současně necítí potřebu širšího prověřování povinností daňového subjektu nad rámec této konkrétní pochybnosti, je v zásadě povinen využít institut postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, neboť tak dosáhne cíle správy daní v podobě správného vyměření daně nejrychleji a s nejmenším zatížením daňového subjektu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2017, čj. 4 Afs 182/2016 - 18).

46. Uvedená východiska pak odpovídají relevantním doktrinálním závěrům k charakteru postupu k odstranění pochybností, dle nichž *„(z)ákon požaduje, aby celý postup k odstraňování pochybností probíhal v maximální konkrétnosti. Správci daně je tak uložena povinnost jasným, konkrétním a určitým způsobem formulovat ve výzvě pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit. Na daňovém subjektu pak je, aby v návaznosti na jeho důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 tyto konkrétně uvedené pochybnosti vyvrátil a prokázal správnost, pravdivost a úplnost svých daňových tvrzení. Následně musí správce daně po provedení důkazních prostředků jasně a srozumitelně oddělit ty dříve sporné skutečnosti, u nichž pochybnosti byly odstraněny, a konkrétně uvést důvody, pro které na jiných pochybnostech i nadále trvá a o nichž se pak eventuálně má vést další dokazování“* (srov. komentář k ustanovení § 89 daňového řádu in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011).
47. Autoři v tomto směru rovněž potvrzují, že *„(v)ýzvy k odstranění pochybností nelze vůči daňovému subjektu ve stejné věci vydávat opakovaně. Správce daně si musí před vydáním výzvy (např. i s využitím místního šetření) ujasnit, co považuje v daňovém tvrzení za sporné, nepřesné, nesprávné, neúplné nebo nepravdivé, a k odstranění těchto pochybností v celistvosti daňový subjekt vyzvat. Bylo by v rozporu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2), zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3) a se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1), pokud by správce daně pochybnosti seznatelné již na počátku oznamoval daňovému subjektu po částech. Prodlužoval by tak zbytečně postup odstraňování pochybností a oddaloval vyměření (doměření) daně. Může však nastat situace, kdy pochybnosti ve výzvě sdělené v procesu jejich odstraňování vyvolají pochybnosti další. K jejich uplatnění má správce daně prostor v protokolu (úředním záznamu) předvídaném v § 90 odst. 1 a ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 2).“*
48. Soud v tomto směru rovněž podotýká, že pochybností, kterou má na mysli § 89 daňového řádu, se nerozumí jen situace, kdy správce daně má jen určité indicie naznačující potenciální nesprávnost daňového tvrzení, ale zejména případy, kdy správce daně má v rukou silné důkazy, na základě nichž lze s vysokou pravděpodobností, ne-li dokonce s praktickou jistotou očekávat závěr o nesprávnosti tvrzení daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2018, čj. 4 Afs 182/2016 - 18). Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2018, čj. 1 Afs 97/2017 - 38, se v této souvislosti pro projednávanou věc relevantně podává, že správce daně musí své pochybnosti ve výzvě k odstranění pochybností formulovat dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem.

49. Správní soudy se v minulosti opakovaně vyjádřily rovněž k situaci, kdy je v průběhu řízení zjištěna nevhodnost použití postupu k odstranění pochybností. V rozsudku ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012 - 52, Nejvyšší správní soud v tomto směru konstatoval, že „...že postup uvedený v § 89 a násl. daňového řádu má 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). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí. Rovněž tedy proto je třeba při využití postupu podle § 89 daňového řádu klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení.“
50. Z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu také jednoznačně vyplývá, že správce daně je povinen v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat svým zákonným mantinelům, tento postup ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61, body 32 a 34, ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, bod 24, ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 - 27, bod 21, či ze dne 18. 12. 2014, čj. 10 Afs 79/2014 - 45, bod 48). V opačném případě zatížení řízení z důvodu překročení časových mantinelů postupu k odstranění pochybností řízení vadou, pro kterou může být meritorní rozhodnutí vydané v takovém řízení v případném soudním přezkumu zrušeno (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 87/2016 - 45, či ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41).
51. V návaznosti na takto popsaný právní a navazující judikatorní rámec soud nejprve posoudil obsahové parametry Výzvy, kterou správce daně zahájil postup k odstranění pochybností.
52. Soud dospěl po detailním prostudování obsahu správního spisu k závěru, že správce daně při vydání Výzvy nevyhověl judikatorně akcentovaným požadavkům potřebné konkrétnosti vyjádření pochybností správce daně plynoucích ze žalobcem podaného daňového přiznání za období měsíce dubna 2014, a přisvědčil tudíž námitkám žalobce poukazujícím na nezákonnost této Výzvy. Soud seznal, že z obsahu Výzvy správce daně vůči žalobci jako daňovému subjektu v zásadě jen v abstraktní rovině vyplývá, že mu „vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť výše deklarovaných hodnot vstupů a výstupů dosahují významných hodnot s nevýznamnou daňovou povinností“. Správce daně ve Výzvě ve stejné míře povrchnosti pokračoval, že „má pochybnosti o tom, že vykázaná plnění byla fakticky uskutečněna a zda se nejedná o plnění fiktivní“. Konečně správce daně ve Výzvě žalobce vyzval k prokázání přijatých plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti a k prokázání toho, že nárok žalobce na odpočet daně je uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).
53. Pro tyto účely si nadto správce daně od žalobce vyžádal předložení evidence podle § 100 ZDPH, a sice ničím věcně nelimitované, přičemž vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se ke zdanitelným plněním přijatým a uskutečněným ve zdaňovacím období duben 2014, aniž by žalobci sdělil, k jakým obchodním případům či účetním skutečnostem

se jeho pochybnosti vztahují a na jakých skutkových okolnostech či poznatcích spočívají. Jak v této souvislosti uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 5. 2016, čj. 8 Afs 76/2015 - 58, „nedostatek konkrétních pochybností potvrzuje také požadavek na předložení všech dokladů za celé zdaňovací období a celé evidence.“

54. Z takto velmi obecně formulované Výzvy nejsou dle přesvědčení soudu zřejmé konkrétní a dílčí pochybnosti správce daně, naopak z ní lze dovodit, že správce daně *en bloc* zpochybňuje celé daňové tvrzení žalobce za předmětné zdaňovací období měsíce dubna 2014, a to v rozsahu všech žalobcem přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění s tím, že má nijak nekonkretizované a dále neosvědčované pochybnosti, že se v případě těchto plnění jednalo o plnění fiktivní. Správce daně si pro rozptýlení takto obecně, resp. nekonkrétně vymezených a nijak skutkově nepodložených pochybností navíc od žalobce vyžádal, a to bez další specifikace, předložení evidence podle § 100 ZDPH včetně (všech) daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním za zdaňovací období měsíce dubna 2014.
55. Jak bylo uvedeno výše, existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle. Musí přitom existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. Správce daně tak musí disponovat poznatky či analýzami majícími skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírajícími se o logickou a racionální úvahu.
56. Žádné takové okolnosti však v posuzovaném případě dány nejsou, přičemž naplnění předpokladu konkrétních skutkových důvodů, resp. podezření založeného na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody nevyplývá ani v žádném ohledu ani ze správního spisu. Ve Výzvě zcela chybí jakékoli bližší určení konkrétnějších poznatků správce daně o specifických skutkových okolnostech či důvodech, na kterých by spočívaly eventuálně vyjevené konkrétní pochybnosti správce daně.
57. Jediným náznakem konstatace takových pochybností, dle soudu zásadně nedostatečným, je přitom jinak rovněž obecná poznámka správce daně ve Výzvě, že výše deklarovaných hodnot vstupů a výstupů dosahuje významných hodnot s nevýznamnou daňovou povinností. Samotné sdělení o příliš významných hodnotách uskutečněných a přijatých plnění a naproti tomu nízké daňové povinnosti, nadto pouze v jediném zdaňovacím období (měsíci), podle soudu samo o sobě nepředstavuje žádný dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který by mohl bez dalšího založit pochybnosti o pravdivosti těchto údajů.
58. Samotný způsob formulace Výzvy správcem daně tak zdaleka neposkytuje jasný a srozumitelný rámec pro Výzvou zahajovaný postup k odstranění pochybností, který má být sám o sobě charakterizován rychlostí, úzkou spoluprací mezi správcem daně a daňovým subjektem a věcnou semknutostí řešené problematiky vymezené pochybnostmi správce daně. Rovněž je třeba uvést, že, jak vyplývá ze shora odkazované judikatury

Nejvyššího správního soudu, postup k odstranění pochybností jako takový představuje v zásadě časově ohraničený, nákladově šetrný (hospodárný) dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem na dostatečně správcem daně předem konkretizované dílčí téma, což ovšem není případ právě projednávané věci. V projednávaném případě totiž správce daně tento iniciační rámec stanovil velmi široce a neurčitě, bez vazby na konkrétní skutkové poznatky, které v daném případě zcela absentují.

59. K tíži správce daně pak ve vztahu k posouzení zákonnosti Výzvy soud přičítá i obsah procesní komunikace mezi žalobcem a správcem daně následující po doručení Výzvy žalobci. Žalobce svým přípisem ze dne 2. 7. 2014, čj. 4430425/14, správci daně nekonkrétnost pochybností uvedených ve Výzvě důvodně vytknul a požádal o konkretizaci pochybností, které měl odstranit, přičemž zároveň upozornil i na předchozí jednání se správcem daně ve věci jiného daňového řízení na začátku roku 2014, během něhož mu již byly poskytnuty údaje k jeho ekonomické činnosti. Správce daně pak ve své odpovědi ze dne 10. 7. 2014, čj. 4492447/14/2010-24902-107435, toliko otrocky zopakoval obsah svých pochybností uvedených již ve Výzvě, aniž by je k důvodné výtce žalobce jakkoliv přiblížil, čímž ovšem fakticky popřel samotný účel a s ním spjatou charakteristiku postupu k odstranění pochybností jako relativně flexibilního a hospodárního prostředku k procesně náročnější a rozsáhlejší alternativě v podobě daňové kontroly. Materiálně tak správce daně *de facto* osvědčil, že své pochybnosti nebyl schopen vůči žalobci srozumitelně artikulovat s cílem zabezpečit rychlý a efektivní průběh postupu k odstranění pochybností.
60. Pokud pak žalovaný stavěl svou procesní argumentaci na tom, že případné vady Výzvy byly posléze zhojeny v důsledku reakce žalobce, z níž je dle žalovaného zřejmé, že si byl žalobce vědom toho, co po něm správce daně požaduje a jaké skutečnosti měl vůči němu prokázat, nemohl soud shledat jeho procesní obranu důvodnou.
61. Soud přisvědčuje žalobci, že z jeho jednání, které následovalo po doručení Výzvy, nic nesvědčilo pro závěr o „konvalidaci“ Výzvy, resp. pro zhojení vad spočívajících v nedostatečně konkrétně vyjádřených pochybnostech správce daně ve Výzvě. Soud přitom na skutkovém půdorysu nyní posuzované věci shledal nepřipadným odkaz žalovaného na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, čj. 1 Afs 155/2005 - 70. Předmětné závěry byly v žalovaném odkazovaném případě vysloveny za situace, kdy daňový subjekt na původní vadnou výzvu reagoval, předložil důkazní prostředky, přičemž vady vytýkácí výzvy byly následně zhojeny prostřednictvím dvou navazujících výzev vydaných správcem daně, které již byly zcela konkrétní, což neodpovídá skutkovým okolnostem právě projednávané věci.
62. V nyní řešeném případě žalobce v reakci na Výzvu žádné důkazní prostředky nepředložil, naopak reagoval podáním ze dne 2. 7. 2014, jehož obsahem bylo sdělení o nemožnosti na Výzvu reagovat pro její nekonkrétnost. Správce daně naopak Výzvu žádným způsobem dále nekoncretizoval. Žalobce pak svým jednáním rozhodně nedal najevo, že i přes shora popsané nedostatky při formulaci Výzvy by si vůči správce daně (tj. jeho konkrétní pochybnosti) správně vyložil, když setrval správce daně upozorňoval na nekonkrétnost jeho pochybností a korespondující závadnost Výzvy. Žalobce tak v projednávané věci činil dalšími procesními úkony, a to včetně podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správce daně spočívajícím v zahájení a následném vedení postupu k odstranění pochybností zahájeném Výzvou, ale např. i v rámci svého návrhu na pokračování v

dokazování ze dne 20. 7. 2015, čj. 5144101/15, kde setrval v názoru, že postup k odstranění pochybností je správcem daně veden nezákonně pro nezákonnost Výzvy. Proti nezákonnosti Výzvy tudíž žalobce s ohledem na nezajištění nápravy správcem daně setrval brojl po celou dobu postupu k odstranění pochybností a konzistentně proti ní brojl i podanými žalobami ke správnímu soudu. Závěr žalovaného o podobnosti skutkových okolností projednávaného případu se skutkovým půdorysem případu, v němž Nejvyšší správní soud rozhodl odkazovaným rozsudkem, tudíž nemá v projednávané věci podle názoru soudu žádnou reálnou oporu. Právě naopak, shora popsané odlišnosti ve skutkovém základu obou věcí svědčí pro nemožnost aplikace judikatorních závěrů týkajících se situací, v nichž byly vady výzev k odstranění pochybností zhojeny v důsledku dalšího postupu daňového subjektu.

63. Na uvedených závěrech pak nemohlo podle přesvědčení soudu ničeho změnit ani žalovaným akcentované upřesnění konkrétních pochybností, které měl správce daně provést až v rámci vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 5. 8. 2014, čj. 4814959/14/2010-24902-107435, v němž konstatoval, že „...zda se nejedná o plnění fiktivní a to zejména v souvislosti s tím, že daňový subjekt (žalobce) má sídlo na virtuální adrese, jako hlavní ekonomickou činnost uvádí výrobu a hutní zpracování drahých a neželezných kovů, přičemž subjekt (žalobce) není registrován k dani ze závislé činnosti, u správce daně nemá subjekt nahlášenou provozovnu, rovněž není zapsána v živnostenském rejstříku“. Soud má přitom za to, že jakkoli správce daně v tomto přípisu v jistém ohledu poodhalil své pochybnosti, nelze přehlédnout, že jím uváděné skutkové okolnosti vedoucí k jeho pochybnostem o fiktivním charakteru provádění obchodních transakcí žalobce svým charakterem nesměřovaly ke konkrétním pochybnostem, nýbrž k pochybnostem povahy obecné, tudíž nedostatečné pro zahájení postupu k odstranění pochybností. Soud při tomto svém hodnocení rovněž přihlédl k tomu, že ve vyrozumění o vyřízení stížnosti správce daně setrval na závěru, že Výzva nebyla ztížena žádnou vadou ani nedostatkem a že byla dostatečně konkrétní, a není třeba na ní ničeho měnit. Za této situace pak soud (nadto s přihlédnutím k opožděnosti a fakticky též vynucenosti dílčího doplnění pochybností v označeném vyrozumění) nemohl žalovanému přisvědčit v jeho závěru o dodatečném zhojení nezákonného postupu správce daně.
64. Akceptace závěru o zhojení vad týkajících se zahájení předmětného postupu k odstranění pochybností nadto nemůže přicházet z podstaty věci v úvahu za situace, kdy správce daně postavil v odůvodnění Platebního výměru své meritorní závěry na závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem. Je zjevné, že žalobce nepředložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení a doklady prokazující oprávněnost jím uplatněného nároku v situaci, kdy správce daně vzdor zcela jednoznačným zákonným a navazujícím judikatorním požadavkům nesdělil žalobci konkrétní pochybnosti, jejichž odstranění mělo být předmětem zahájeného postupu k odstranění pochybností, a sám tedy zatížil řízení vadou, která měla v kontextu posuzované věci zjevně vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí (srov. mj. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (Sb. ÚS, sv. 28, nález č. 134, str. 143)).
65. K žalobní námitce poukazující na nezákonnost Výzvy soud konečně pro úplnost podotýká, že k obdobným závěrům dospěl na obdobném skutkovém a právním půdorysu v řízeních o žalobách téhož žalobce, v nichž rovněž posuzoval mj. zákonnost zahájení postupů k odstranění pochybností. Zdejší soud v tomto ohledu pro větší stručnost

odkazuje na závěry vyslovené v rozsudcích Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2016, čj. 8 A 139/2015 - 61, a ze dne 23. 11. 2017, čj. 8 A 182/2014 - 125, s tím, že v naposledy uvedeném rozhodnutí soud posuzoval v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem zákonnost samotného postupu žalobce při zahájení a dalšího vedení postupu k odstranění pochybností, zahájeného právě předmětnou Výzvou, přičemž dospěl k závěru o její nezákonnosti. V nyní projednávané věci pak soud neshledal žádné relevantní důvody, pro které by se měl od své předchozí rozhodovací praxe odchýlit, nadto pak za situace, kdy již svým rozhodnutím, proti němuž žalovaný nebrazil kasační stížností, v minulosti jednoznačně deklaroval, že Výzva je pro svou nekonkrétnost nezákonná.

66. Podle názoru soudu tak nebyl postup k odstranění pochybností vůči žalobci iniciován v souladu s daňovým řádem, když správce daně v předmětné Výzvě uvedl pochybnosti způsobem, který neumožňoval žalobci v pozici daňového subjektu se k nim náležitě vyjádřit, případně doplnit neúplné údaje, vysvětlit nejasnosti, které mu nebyly správcem daně ani k jeho písemnému dotazu dostatečně osvětleny, opravit nepravdivé údaje, resp. jejich pravdivost prokázat, a předložit důkazní prostředky, jimiž rozptýlí pochybnosti správce daně (k tomu srov. § 89 odst. 3 daňového řádu), a to proto, že žalovaný pochybnosti nevymezil zákonem předpokládaným způsobem, čili s potřebnou mírou konkrétnosti, na kterou by jinak mohl žalobce reagovat.
67. Soud je přitom nucen žalobci přisvědčit v jeho žalobní argumentaci i v tom směru, že je-li nezákonnou výzva k odstranění pochybností, je třeba za nezákonný považovat rovněž celý jí zahajovaný postup k odstranění pochybností. Tento závěr ostatně podporuje i rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, z níž konstantně vyplývá, že v případě nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností (resp. vytýkácího řízení dle předchozí právní úpravy) je i samotný takto zahájený procesní postup správce daně nezákonný (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012 - 37).
68. V tomto směru se pak zdejší soud v návaznosti na shora uvedené ztotožnil i s námitkou žalobce, který jako nepřípadnou zhodnotil argumentaci žalovaného použitou v rámci Napadeného rozhodnutí ohledně tvrzeného neunesení důkazního břemene ze strany žalobce. Je evidentní, že dospěl-li soud k závěru, že Výzva i jí zahájený postup k odstranění pochybností byly v důsledku nekonkrétnosti správcem daně uváděných pochybností v rozporu se zákonem, není současně možné tvrdit, že žalobce byl v rámci tohoto nezákonného postupu zatěžován (za jiných okolností jistě existentní) povinností nést důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení, když nemohl ani případné pochybnosti správce daně identifikovat, natož na ně odpovídajícím způsobem reflektovat, či je jinak předjímat.
69. Soud tedy v posuzované věci nepochyboval o tom, že správce daně zatížil postup k odstranění pochybností hned na jeho počátku podstatnou procesní vadou, a plně přisvědčuje žalobci rovněž v tom, že nezákonným byl postup k odstranění pochybností vedený vůči žalobci jako celek, neboť byl iniciován nezákonnou Výzvou, jejíž vady nebyly v dalším průběhu tohoto postupu v souladu s dříve uvedeným zhojeny.
70. Žalobce dále v této souvislosti namítal, že správce daně, resp. žalovaný, měl postup k odstranění pochybností přerušit z důvodu probíhajícího soudního řízení ve věci žaloby podané žalobcem na ochranu před nezákonným zásahem správce daně spočívajícím

v nezákonném zahájení a vedení předmětného postupu k odstranění pochybností, které tou dobou probíhalo u Městského soudu v Praze v důsledku zrušení jeho předchozího rozsudku rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2015, čj. 1 Afs 40/2015 - 39.

71. K této námitce žalobce soud poukazuje na skutečnost, že daňový řád neobsahuje žádné ustanovení ohledně možnosti přerušení řízení; v § 99 odst. 1 daňového řádu je upraven pouze procesní institut tzv. předběžné otázky. Z citovaného ustanovení se podává, že *„(v)yskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí“*. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení pak platí, že *„(s)právce daně si 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.“*
72. V nyní posuzované věci je zřejmé, že správce daně ani žalovaný nebyli v době rozhodování vázáni žádným pravomocným rozhodnutím soudu ohledně posouzení zákonnosti Výzvy. Zároveň nebyl dán v tomto ohledu žádný zákonný důvod pro přerušení probíhajícího postupu k odstranění pochybností, a to i s ohledem na shora popsanou charakteristiku tohoto postupu při správě daní. V obecné rovině tak lze (se zřetelem ke shora vyloženým závěrům k nezákonnosti Výzvy) konstatovat, že po správci daně nelze v průběhu vedení postupu k odstranění pochybností požadovat, aby v postupu k odstranění pochybností (odhlédne-li soud od nezákonnosti tohoto postupu v důsledku nezákonného zahájení v předmětném případě) fakticky nepokračoval do doby, kdy bude k dispozici pravomocné soudní rozhodnutí ve věci případné žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, neboť taková prodleva by (a to i s přihlédnutím k tomu, že jsou správní soudy o tomto typu žaloby povinny rozhodnout přednostně) byla neslučitelná s povahou a smyslem uvedeného postupu při správě daní. Zároveň však soud k této žalobní námitce upozorňuje na to, že žalovaný měl v Napadeném rozhodnutí důvody nezohlednění probíhajícího soudního řízení ve věci posouzení zákonnosti Výzvy alespoň v tomto rozsahu uvést. Soud nicméně s ohledem na shora uvedené pro úplnost uvádí, že s přihlédnutím ke shora popsaným závěrům týkajícím se nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností byl vadou nezákonnosti zatížen celý postup k odstranění pochybností.
73. Pokud jde o vypořádání dalších námitek, jimiž žalobce brojil proti jiným tvrzeným procesním pochybením správce daně, soud podotýká, že jejich posouzení nemůže mít jakýkoliv podstatnější vliv na shora uvedený výrok soudu, neboť ten je založen především na závěru o nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností Výzvou. Za této situace považoval soud za nadbytečné vypořádávat tyto další žalobní námitky detailně.
74. Soud nicméně v tomto směru pro úplnost alespoň stručně uvádí, že žalobci nelze přisvědčit v tom, že by správce daně v předmětné věci v reakci na návrh žalobce na pokračování v dokazování nejprve zahájil daňovou kontrolu, aby však od ní následně upustil a vydal Platební výměr.
75. Soud podotýká, že z ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že *„(d)aňová kontrola je 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.“ Z § 90 odst. 3 věty první daňového řádu se v záležitosti způsobů ukončení postupu k odstranění pochybností podává, že „(p)okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu“.

76. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně v reakci na podání žalobce ze dne 20. 7. 2015 žalobci dne 25. 8. 2015 toliko oznámil, že zamýšlí dne 14. 9. 2015 v 10 hodin u žalobce zahájit daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014. Následně však správce daně, a to ještě před samotným avizovaným zahájením takové daňové kontroly, dne 9. 9. 2015 vydal Platební výměr, jenž byl žalobci doručen do datové schránky dne 14. 9. 2015 v 12:36 hodin. K zahájení samotné daňové kontroly na DPH za zdaňovací období duben 2014 správcem daně vůči žalobci ve smyslu § 87 odst. 1 ve spojení s § 90 odst. 3 daňového řádu tak vůbec nedošlo. V tomto světle se tudíž jako lichá jeví zejména námitka žalobce, že správce daně měl daňovou kontrolu ukončit, když je zjevné, že pokud k zahájení daňové kontroly správcem daně nakonec vůbec nedošlo, nebylo nutné, aby byla ukončována.
77. Soud však v tomto směru současně připouští, že postup správce daně v nyní posuzované věci zcela neodpovídal pravidlům uvedeným v § 90 odst. 3 daňového řádu, neboť správce daně byl podle uvedeného ustanovení povinen v reakci na podání žalobce ze dne 20. 7. 2015 označené jako návrh na pokračování dokazování podle § 90 odst. 2 daňového řádu povinen podle odst. 3 uvedeného ustanovení postupovat tak, že pokud shledal důvody k pokračování v dokazování, měl v rozsahu těchto důvodů zahájit daňovou kontrolu, resp. pokud důvody k pokračování v dokazování neshledal, měl do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, vydat rozhodnutí o stanovení daně. Správce daně však v posuzované věci nejprve žalobci v reakci na jeho podání avizoval, že přistoupí k zahájení daňové kontroly, přičemž posléze, aniž by o tom žalobce jakkoli informoval, vydal po lhůtě stanovené v § 90 odst. 3 daňového řádu Platební výměr.
78. Soud zdůrazňuje, že postup správce daně při ukončení postupu k odstranění pochybností má svá pevná zákonná pravidla a neměl by tedy být libovolný. Pokud tak správce daně dne 25. 8. 2015 žalobci indikoval, že bude v dané věci zahájena daňová kontrola, měl správce daně žalobce o posléze přijatém úmyslu daňovou kontrolu nezahájit alespoň včas informovat, a to v souladu se zásadami vyplývajícími z § 5 odst. 3 a § 6 odst. 2 daňového řádu. Soud nicméně zdůrazňuje, že žalobce nebyl, ostatně to ani v žalobě nijak netvrdí, kromě procesní nejistoty nijak v důsledku výše uvedeného tímto úkonem správce daně jakkoliv zkrácen na svých procesních právech, když soud za zásadní pochybení již dříve uznal nezákonnost Výzvy a celého postupu k odstranění pochybností vedeného správcem daně vůči žalobci, jež v zásadě v důsledku faktické konsumpce činí z pohledu procesního vyústění nevýznamnými případná další dílčí procesní pochybení správce daně v rámci tohoto postupu.
79. Pokud pak jde o žalobcem namítané překročení lhůty pro vydání Platebního výměru, soud konstatuje, že dle ustanovení § 90 odst. 3 věty druhé daňového řádu skutečně platí, že „(n)eshledá-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“.

80. Předmětnou patnáctidenní lhůtu je však třeba co do její povahy považovat za lhůtu pořádkovou, nikoliv za lhůtu, s níž by bylo spojen zánik práva správce daně vydat rozhodnutí o stanovení daně (srov. shodně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2016, čj. 9 Af 14/2013 - 55). Rovněž právní doktrína (srov. komentář k ustanovení § 90 daňového řádu in: BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011) dospěla ve vztahu ke lhůtě upravené § 90 odst. 3 daňového řádu k závěru ohledně pořádkového charakteru této lhůty. Ze všech těchto důvodů tedy nelze této námitce žalobce přisvědčit. Skutečnost, že Platební výměr nebyl vydán v patnáctidenní lhůtě od podání návrhu žalobce k pokračování v dokazování, tak dle přesvědčení soudu sama o sobě bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost Platebního výměru.
81. Pokud jde o námitku poukazující na to, že Platební výměr v rozporu s § 147 odst. 4 daňového řádu obsahoval odůvodnění, soud podotýká, že z ustanovení § 102 odst. 2 - 4 daňového řádu se podává, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, pak správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.
82. Z ustanovení § 147 odst. 2 daňového řádu pak plyne, že *„pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn“*, z téhož ustanovení odst. 4 daňového řádu vyplývá, že *„(d)ojde-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.“*
83. Z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu v takto naznačených souvislostech vyplývá, že okolnost, že v správce daně zahrne do platebního výměru vydaného v návaznosti na postup k odstranění pochybností odůvodnění, ještě sama o sobě nečiní toto rozhodnutí nezákonným.
84. Soud ze spisu ověřil, že Platební výměr vskutku obsahuje odůvodnění, obsahově v zásadě odpovídající znění úředního záznamu o ukončení postupu k odstranění pochybností, které je doplněno o vypořádání okolností tvrzených v návrhu žalobce na pokračování v dokazování. Platební výměr tedy byl správcem daně řádně odůvodněn, a to s ohledem na skutečnost, že po vydání úředního záznamu o ukončení postupu k odstranění pochybností ještě následoval návrh daňového subjektu na doplnění dokazování, a bylo tedy třeba vypořádat i skutečnosti namítané právě v takovém návrhu žalobce (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8 2013, čj. 1 Afs 11/2013 - 84).
85. Soud tak uzavírá, že Platební výměr i přes duplicitní odůvodnění neodporuje požadavkům plynoucím z § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, resp. § 147 odst. 2 daňového řádu, když materiálně obsahoval odůvodnění v takové podobě, která odpovídala zákonným požadavkům citovaného ustanovení daňového řádu. V tomto směru tedy nelze správci daně klást k tíži, že se rozhodl Platební výměr rovněž vybavit odůvodněním, neboť takové hodnocení by jistě bylo ze strany soudu projevem přepjatého formalismu. K obdobným závěrům ostatně dospěl rovněž Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 5. 6. 2018, čj. 9 Af 48/2016 - 35, přičemž tyto závěry byly posléze potvrzeny Nejvyšším správním soudem

v rozsudku ze dne 11. 4. 2019, čj. 7 Afs 287/2018 - 45. Žalobce ostatně ani netvrdí, jakým konkrétním způsobem byl uvedeným postupem správce daně dotčen na svých právech. Soud však zároveň zdůrazňuje, že právě uvedeným závěrem nejsou nijak dotčeny závěry stran nezákonnosti postupu k odstranění pochybností z důvodu nezákonnosti Výzvy.

86. Soud pak nemohl přisvědčit ani námitkám zpochybňujícím podpisová oprávnění úředních osob.
87. Městský soud k této ničím nepodložené žalobní námitce v obdobné rovině obecnosti, v jaké je žalobcem vznášena, především ve vztahu k ověření podpisového oprávnění dle příslušných vnitřních předpisů orgánů Finanční správy ČR odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 7 Afs 156/2016 - 59, v němž Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„žalovaný není povinen stěžovatelce prokazovat své vnitřní uspořádání. V souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu je pouze povinen sdělit osobě zúčastněné na správě daní k její žádosti, kdo je v dané věci oprávněnou úřední osobou“*. Pokud měl tedy žalobce jakoukoliv pochybnost ohledně podpisových oprávnění úředních osob, které za správce daně, resp. za žalovaného podepisovaly Platební výměr, resp. Napadené rozhodnutí, mohl a měl se na správce daně, resp. na žalovaného, obrátit se žádostí o sdělení, zdali oba jmenovaní zaměstnanci orgánů finanční správy byly oprávněnými úředními osobami, a teprve na základě těchto informací případně konstruovat svou žalobní námitku, a nikoliv toliko spekulativně, s náhodným potenciálem úspěchu a bez základního ověření důvodnosti takové žalobní námítky označovat určité nejisté skutečnosti za procesně problematické.
88. Zdejší soud v posuzovaném případě neshledal, že by u Platebního výměru, stejně jako u Napadeného rozhodnutí, nebyly splněny náležitosti uvedené v § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, podle něhož rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby. Městský soud ze spisu ověřil, že Platební výměr obsahuje vytištěný podpis Bc. O. B., ředitele sekce, a jeho elektronický podpis s uvedením jeho funkce, Napadené rozhodnutí je pak taktéž vybaveno vytištěným podpisem JUDr. D. J., ředitele sekce, současně doprovázeným jeho elektronickým podpisem. V případě Napadeného rozhodnutí soud ověřil, že řediteli sekce žalovaného ve smyslu článku 10 Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2015 svědčilo generální podpisové oprávnění, tedy zásadně ke všem rozhodnutím souvisejícím s výkonem státní správy s výjimkou těch, vyhrazených pro jiné rozhodovací stupně v rámci žalovaného ve smyslu článků 8, 9, 11 a 12 téhož podpisového řádu, přičemž předmětné rozhodnutí není v takto odkazovaných článcích jako vyhrazené uvedeno.
89. Soud ve vztahu k projednávané věci uzavírá, že jelikož postup k odstranění pochybností byl od samého počátku, čili od okamžiku vydání výzvy k odstranění pochybností nezákonným, správce daně ani žalovaný v Napadeném rozhodnutí nemohli vycházet z podkladů shromážděných správcem daně v rámci nezákonně vedeného postupu k odstranění pochybností a především nemohli své meritorní závěry založit na závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem. Správce daně tak v důsledku nezákonnosti Výzvy od počátku zatížil postup k odstranění pochybností nezhojitelnou vadou, která měla vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí.
90. Se zřetelem ke všem výše uvedeným skutečnostem zdejšímu soudu tudíž nezbylo, než Napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 78 odst. 1, 3, 4 s. ř. s. pro

podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

91. V dalším řízení žalovaný (event. správce daně v rámci řízení o odvolání) zohlední výše vyložené závěry stran nezákonnosti vedeného postupu k odstranění pochybností a v projednávané věci znovu rozhodne tak, že zohlední závěry vyslovené výše v bodech 31 – 69 tohoto rozsudku.
92. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
93. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč, náklady za zastoupení advokátem za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání podání ze dne 7. 2. 2018) a režijní paušály po 300 Kč, podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 10 200 Kč. Právní zástupce žalobce prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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 nejblíže 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.

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.

V Praze dne 18. července 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. M.