



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a Mgr. Martina Kříže v právní věci

žalobce: **ČKD PRAHA DIZ, a.s.**, IČO: 00565997
sídlem Kolbenova 942/38a, Praha 9

zastoupeného JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem,
sídlem Zenklova 230, Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, čj. 17656/16/5300-21441-702127

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, čj. 17656/16/5300-21441-702127, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změnil platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2015, čj. 235881/15/4200-11772-204179, kterým správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor roku 2015 ve výši 15 007 587 Kč. Napadeným

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

rozhodnutím žalovaný změnil Platební výměr, pokud jde o částky vykázané na řádku č. 1, č. 25, a č. 62 daňového přiznání, přičemž výši vyměřené daně snížil na částku 9 450 809 Kč.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v rámci rekapitulace skutkového stavu popsal, že žalobce v přiznání za předmětné zdaňovací období, podaném dne 25. 3. 2015, vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 808 439 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů vykázaných v přiznání, vydal proto dle § 89 odst. 1 daňového řádu výzvu k odstranění pochybností ze dne 24. 4. 2015, čj. 97497/15/4200-11772-204179. Zahájení postupu k odstranění pochybností předcházela jednak e-mailová korespondence, v rámci které byla elektronicky zaslána evidence pro daňové účely dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a místní šetření konané dne 22. 4. 2015, v rámci kterého správce daně ověřoval údaje na řádcích č. 25, č. 26 a č. 40 daňového přiznání, konkrétně daňové doklady týkající se společnosti MICO, spol. s r.o., které žalobce odmítl předložit. Žalobce na výzvu k odstranění pochybností reagoval písemností ze dne 30. 4. 2015, jejíž součástí byla stížnost proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 daňového řádu, vyřízená vyrozuměním o vyřízení stížnosti ze dne 24. 6. 2015. Žalovaný uvedl, že v této písemnosti žalobce zpochybnil postup správce daně a odmítl předložit daňové doklady, které by mohly odstranit pochybnosti správce daně, s tím, že správce daně již veškeré relevantní doklady má k dispozici, a vysvětlil podstatu svého podnikání. Žádné daňové doklady dokládající přijetí a rozsah zdanitelných plnění nebyly správci daně předloženy. Žalovaný konstatoval, že žalobce pochybnosti nerozptýlil a pravdivost tvrzených údajů neprokázal doložením daňových dokladů a důkazních prostředků.
3. Žalovaný shrnul, že po zhodnocení důkazního řízení, kdy žalobce relevantně nereagoval na výzvu k odstranění pochybností, vyhotovil správce daně úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 15. 9. 2015, čj. 204332/15/4227-21794-608612 (dále jen „Úřední záznam“), který byl téhož dne spolu s průvodním dopisem označeným jako Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností čj. 204839/15/4227-21794-608612 (dále též „Sdělení“) doručen zástupci žalobce. Správce daně došel podle žalovaného k závěru, že u přijatých plnění vykázaných na řádku č. 40 daňového přiznání neprokázal žalobce nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a násl. ZDPH. Současně neprokázal, že plnění uvedená na řádku č. 25 jsou plněními podléhajícími § 92e ZDPH a plnění na řádku č. 26 jsou ostatními plněními s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně, a proto správce daně tato plnění zahrnul na řádku č. 1, jako plnění podléhající základní sazbě daně. Žalovaný uzavřel, že návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení důkazních prostředků nebyl správci daně doručen, a proto byl dne 10. 11. 2015 vydán Platební výměr.
4. Žalovaný dále poznamenal, že odvolací řízení v daňovém řízení není ovládáno principem kasace, ale principem apelace. Odvolací orgán může napadené rozhodnutí změnit nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit.
5. Žalovaný dále v návaznosti na rekapitulaci právního a navazujícího judikatorního rámce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení vyšel ze zjištění, že správce daně po obdržení daňového přiznání porovnal údaje z daňového přiznání s údaji vykázanými za předchozí zdaňovací období. Žalovaný rekapituloval, že dne 1. 4. 2015 proběhlo ústní jednání ve věci mj. kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2012, leden až

říjen 2013, prosinec 2013, leden až prosinec 2014, leden a listopad 2015, v rámci kterého měl správce daně snahu rozšířit toto jednání o místní šetření v rámci vyhledávací činnosti týkající se zdaňovacího období únor 2015. Zástupce žalobce tento požadavek správce daně z časových důvodů neakceptoval, proto bylo dohodnuto, že žalobce zašle elektronicky do datové schránky správci daně evidenci pro daňové účely dle § 100 ZDPH za zdaňovací období únor 2015 (ta byla doručena dne 10. 4. 2015) a následně správci daně sdělí termín uskutečnění místního šetření. Žalovaný dále uvedl, že dne 20. 4. 2015 byl zástupci žalobce zaslán prostřednictvím e-mailu požadavek, aby byly při místním šetření předloženy relevantní daňové doklady vztahující se k řádkům č. 40, č. 25 a č. 26 daňového přiznání. Dne 22. 4. 2015 se podle žalovaného uskutečnilo místní šetření v sídle žalobce, jehož průběh byl zaznamenán v protokole o ústním jednání čj. 95379/15/4227-21794-608612, s tím, že již z předložené evidence pro daňové účely vyplynulo, že žalobce v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období uplatňuje daň na vstupu mj. i na základě daňových dokladů od dodavatelů, kteří svá plnění, především služby, poskytovali i v předchozích zdaňovacích obdobích dotčených daňovými kontrolami. Žalovaný uvedl, že správce daně v průběhu jednání požadoval předložit daňové doklady, aby si ve vazbě na evidenci pro daňové účely vybral konkrétní daňové doklady. Žalobce však odmítl požadované daňové doklady předložit, čímž znemožnil správci daně zjistit konkrétní předmět a rozsah plnění od jednotlivých dodavatelů. Žalobce naopak v průběhu tohoto místního šetření podal stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, jež nebyla shledána důvodnou.

6. Správce daně tedy podle žalovaného pojal konkrétní pochybnosti, které vychází ze dvou skutečností. První z nich je analýza vývoje údajů deklarovaných žalobcem v přiznáních za zdaňovací období od počátku roku 2011 do února 2015 a dále zjištění, že v evidenci pro daňové účely za posuzované zdaňovací období jsou uvedena plnění od stejných dodavatelů jako v dalších kontrolovaných obdobích, které jsou správcem daně s ohledem na zjištěné pochybnosti v jiných zdaňovacích obdobích prověřovány. Vzhledem k tomu, že žalobce odmítl rozptýlit pochybnosti správce daně v rámci místního šetření konaného dne 22. 4. 2015, vyústila tato nespolutpráce podle žalovaného v zahájení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období únor 2015. Skutečnosti, na jejichž základě správce daně pojal pochybnosti o tvrzení uvedeném v daňovém přiznání, byly dle žalovaného ve výzvě k odstranění pochybností přehledně uvedeny. Tyto skutečnosti podle žalovaného zcela důvodně a oprávněně založily pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených žalobcem. Správce daně tak podle žalovaného unesl důkazní břemeno k prokázání důvodnosti pochyb ohledně údajů na řádcích č. 40 a č. 26. Žalovaný měl však odlišný názor týkající se důvodných pochyb správce daně ohledně žalobcem vykázaných údajů na řádku č. 25 daňového přiznání. Ve vztahu k těmto plněním správce daně podle žalovaného své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 daňového řádu neunesl, přičemž ani nevyjevil úvahu, na základě které postupoval tak, že veškerá plnění uvedená na řádku č. 25 daňového přiznání podléhají základní sazbě daně. Žalovaný v tomto směru popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí úvahu, na základě kterých snížil hodnotu na řádku č. 1 o částku ve výši základu daně 26 148 260 Kč a daně v základní sazbě daně ve výši celkem 5 491 134 Kč a částku ve výši základu daně 26 148 260 Kč zahrnul na řádku č. 25 daňového přiznání v souladu s postupem žalobce.
7. Žalovaný ve vztahu k plněním na řádku č. 40 a č. 26 uvedl, že daňový subjekt je v daňovém řízení odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou

prokazovat jeho tvrzení. Daňový subjekt nedostal své prvotní důkazní povinnosti pouhým předložením evidence pro daňové účely dle § 100 ZDPH. Bylo výlučně věcí žalobce, jak ke splnění této své povinnosti přistoupí a především, zda zvolí konkrétní důkazní prostředky, kterými doloží reálné uskutečnění deklarovaného plnění, z něž odvozuje nárok na odpočet daně, a ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že žalobce na výzvu k odstranění pochybností nereagoval věcně, ale pouze podáním stížnosti, stanovil správce daně podle žalovaného novou lhůtu, a to 15 dnů ode dne doručení vyrozumění o vyřízení stížnosti, která marně uplynula dne 9. 7. 2015. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 5. 7. 2015 nebyla shledána důvodnou. Žalovaný konstatoval, že žalobce nepředložil kromě evidence pro daňové účely žádné, a tedy ani formální daňové doklady, a to ani po obdržení výsledku postupu k odstranění pochybností, který ve formě Úředního záznamu převzal dne 15. 9. 2015, a ani do vydání platebního výměru. Žalobce pouze reagoval další stížností, jež byla znovu shledána nedůvodnou, ale věcně se k pochybnostem správce daně podle žalovaného opět nevyjádřil. Správce daně tak podle žalovaného unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stran existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, neboť ze zmíněné výzvy k odstranění pochybností je zřejmé, že správce daně v ní definoval konkrétní důvodné pochyby stran tvrzení uvedených v daňovém přiznání na řádcích č. 40 a č. 26. Žalovaný zdůraznil, že je primární povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání, a to zejména předložením daňových dokladů, které bývají v obchodních stycích vystavovány. Jedná se o první předpoklad k posouzení toho, zda se to které plnění uskutečnilo a kolik za něj daňový subjekt vydal nebo přijal. Správce daně musí podle žalovaného především hodnotit předložené doklady v souvislostech a zjišťovat, zda jsou v účetnictví spolehlivě zachyceny všechny jednotlivé kroky obchodní transakce, zda na sebe logicky navazují a zda je daňový subjekt schopen přesvědčivě prokázat jak, kdy a za jakým účelem se staly. Žalobce byl podle žalovaného povinen předložit takové důkazní prostředky, na základě nichž by bylo možné zjistit zcela konkrétní a podrobné informace o povaze, místě a způsobu plnění uvedených na jednotlivých daňových dokladech. Tomuto požadavku žalobce nedostal a dostal se tak podle žalovaného vlastní vinou do důkazní nouze. Žalobce dle žalovaného ani nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně vykazovaných na řádku č. 26 přiznání. Podle žalovaného není postaveno najisto, zda vůbec a pro koho žalobce uskutečnil plnění s nárokem na odpočet daně.

8. Žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl své prvotní důkazní břemeno vztahující se k jeho daňové povinnosti, a proto nezbylo, než nárok na odpočet daně neuznat, a to vzhledem k tomu, že daňový subjekt neprokázal, že došlo k přijetí zdanitelných plnění uvedených na řádku č. 40 daňového přiznání tak, aby mohl být uplatněn nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a násl. ZDPH. Současně k ostatním plněním s nárokem na odpočet daně vykázaným žalobcem na řádku č. 26 daňového přiznání žalovaný uvedl důvody, pro které nesouhlasil s názorem správce daně, a snížil částku vyměřenou správcem daně na řádku č. 1 o částku ve výši základu daně 312 586 Kč a daně v základní sazbě daně ve výši celkem 65 644 Kč.
9. Žalovaný na str. 10 odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal důvody, pro které nepřisvědčil odvolací námitce poukazující na nezákonnost zahájení postupu k odstranění pochybností v důsledku nedostatečně konkrétního vymezení pochybností ve Výzvě

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

k odstranění pochybností. Poukázal na své závěry vyslovené v rámci vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a zdůraznil, že to byl právě žalobce, kdo v důsledku nesoučinnosti v rámci předem dohodnutého místního šetření prohloubil pochybnosti správce daně. Doplnil, že pouhé tvrzení žalobce, že ve zdaňovacím období únor 2015 probíhala obdobná plnění jako v obdobích předchozích a pouhé doložení evidence pro daňové účely za zdaňovací období únor 2015 neobstojí ve vztahu k důkaznímu břemenu, které daňový subjekt tíží. Neztotožnil se ani s námitkami poukazujícími na žalobcem tvrzené vady v souvislosti s ústním jednáním dne 1. 4. 2015 a místním šetřením dne 22. 4. 2015. Obsah výzvy k odstranění pochybností nebyl podle žalovaného s ohledem na okolnosti předmětné věci v rozporu se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102.

10. Žalovaný se s odkazem na výše shrnuté závěry neztotožnil ani s odvolací námitkou poukazující na nezákonnost průběhu postupu k odstranění pochybností, resp. s námitkou, že žalobce prokázal svá tvrzení uvedená v posuzovaném daňovém přiznání.
11. Žalovaný nepřisvědčil ani odvolací námitce, podle níž byl správce daně z důvodu nesoučinnosti žalobce povinen stanovit daň dle pomůcek v souladu s § 90 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný v tomto směru zdůraznil, že z uvedeného ustanovení ani z § 98 odst. 1 daňového řádu nevyplývá povinnost, ale možnost správce daně stanovit daň podle pomůcek, a to pouze za splnění určitých podmínek. Správce daně podle žalovaného postupoval v souladu s daňovým řádem, když stanovil daň dokazováním, a proto nemohl přihlídnout k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Takovouto okolností nemohly být podle žalovaného skutečnosti ohledně předmětu činnosti týkající se předchozích zdaňovacích období, kdy dle žalobce se jedná o dodávky investičních celků a jejichž plnění přesahuje i do posuzovaného zdaňovacího období. Takovéto obecné zdůvodnění nemůže podle žalovaného obstát bez konkretizace těchto plnění a podložení těchto plnění důkazními prostředky.
12. K odvolacím námitkám poukazujícím na to, že úřední záznam není kvalifikovaným způsobem ukončení postupu k odstranění pochybností a související námitce nezákonnosti platebního výměru žalovaný uvedl, že z § 90 odst. 2 daňového řádu jednoznačně nevyplývá, jakým způsobem má být výsledek postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu sdělen, resp. jakým způsobem má být tento s ním projednán. Podle žalovaného je tak na správci daně, zda tak učiní při ústním jednání zaznamenaném do protokolu nebo písemnou formou (§ 90 odst. 1 daňového řádu). Postup správce daně, který zvolil písemnou formu a sepsal Úřední záznam, který byl zástupci žalobce doručen spolu se Sdělením, není podle žalovaného v rozporu s daňovým řádem. Vydání platebního výměru za situace, kdy žalobce do patnácti dnů od seznámení, ani do data vydání platebního výměru nepředložil ani nenavrhл žádné důkazní prostředky, respektive výslovně v písemnosti ze dne 26. 9. 2015 nepožadoval pokračovat v dokazování, je dle žalovaného plně v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu. Správce daně podle žalovaného postupoval v souladu s daňovým řádem, když vydal dne 10. 11. 2015 platební výměr, neboť byl časově vázán lhůtou pro jeho vydání. K námitce poukazující na § 147 odst. 4 daňového řádu žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, když zachytil průběh postupu k odstranění pochybností v Úředním záznamu, a to i v případě, kdy se žalobci nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně. Zmíněný Úřední záznam zachycuje podle žalovaného průběh postupu k

odstranění pochybností a úvahu správce daně, k níž došel a na základě které byla žalobci daň vyměřena. Žalovaný doplnil, že správce daně text Úředního záznamu zkopíroval do odůvodnění posuzovaného platebního výměru a dostal tak své zákonné povinnosti, protože odůvodnění platebního výměru obsahuje mimo jiné veškeré hodnocení důkazů. Žalovaný se pak neztotožnil ani s námitkami poukazujícími na to, že výsledek postupu k odstranění pochybností nebyl projednán ústně. Žalovaný uvedl, že § 90 odst. 3 daňového řádu neurčuje formu, jakým způsobem musí dojít ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Žalovaný doplnil, že podle § 90 odst. 1 daňového řádu je možno projednat postup k odstranění pochybností dvojím způsobem a úřední záznam a protokol o ústním jednání má tudíž podle jeho přesvědčení rovnocenné postavení. K tvrzenému porušení projednací zásady žalovaný poukázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 15. 6. 2006, čj. 7 Afs 41/2005 - 49, a ze dne 31. 5. 2007, sp. zn. 7 Afs 114/2006.

13. Žalovaný nepřisvědčil ani odvolacím námitkám poukazujícím na to, že závěry správce daně uvedené v Úředním záznamu a v platebním výměru jsou absurdní a postrádají jakékoli odůvodnění. S odkazem na své závěry k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení uvedl, že zástupce žalobce se věcně nevyjadřoval, nedoložil daňové doklady, což lze hodnotit jako porušení součinnosti a obstrukční jednání zástupce žalobce. Žalovaný poznamenal, že správce daně v Úředním záznamu jednak zaznamenal průběh postupu k odstranění pochybností, zhodnotil předložený důkazní prostředek (evidenci pro daňové účely) a vyjádření žalobce, načež provedl úvahu, na základě které postupoval. Tyto skutečnosti následně podle žalovaného promítl v platebním výměru. Žalovaný doplnil, nespolupracoval-li žalobce se správcem daně, v důsledku čehož nebyly odstraněny pochybnosti správce daně a nebyl uznán nárok na odpočet daně, nelze toto klást za vinu správci daně a označit z tohoto důvodu závěry správce daně za absurdní.
14. Žalovaný dále na str. 13 - 15 odůvodnění napadeného rozhodnutí odmítl odvolací námitky poukazující na tvrzené porušení principu neutrality. Současně s opětovným poukazem na právní a judikatorní rámec dokazování v daňovém řízení nepřisvědčil námitkám poukazujícím na porušení zásady zákonnosti a legální licence uvedené v § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalovaný se konečně neztotožnil ani s námitkami brojícími proti porušení dvojinstančnosti daňového řízení v souvislosti s vyřizováním stížností proti postupu správce daně.

III. Žaloba

15. Žalobce s poukazem na tvrzenou účelovost shrnutí skutkového stavu žalovaným v napadeném rozhodnutí, jehož smyslem je dle žalobce navodit dojem nesoučinnosti žalobce a jeho obstrukčního jednání, v části II. podané žaloby rekapituloval skutečnosti předcházející zahájení postupu k odstranění pochybností. Současně na str. 3 - 5 žaloby shrnul průběh daňového řízení.
16. V části III. podané žaloby žalobce konstatoval, že nerozumí závěrům žalovaného stran neproveditelnosti návrhu na zrušení platebního výměru a zastavení řízení. Současně rekapituloval obsah jím vznesených odvolacích námitek. V části IV. podané žaloby pak žalobce shrnul vypořádání odvolacích námitek žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
17. V části V. podané žaloby pak žalobce vznesl celkem 8 okruhů žalobních bodů.

18. V rámci prvního žalobního bodu žalobce namítal, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s námitkou nezákonnosti platebního výměru a jeho nepřezkoumatelnosti v důsledku absence protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Žalobce přitom namítl, že pokud neexistuje protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, kdy navíc údajné výsledky šetření byly žalobci avizovány pouze jemu zaslaným Sdělením a Úředním záznamem, není platební výměr coby výstup z jím provedeného postupu dle § 89 a násl. daňového řádu řádně odůvodněn ve smyslu § 102 ve spojení s § 147 odst. 4 daňového řádu. Platební výměr je proto dle žalobce rozhodnutím nepřezkoumatelným a závěry žalovaného nezákonné pro zásadní vady právního hodnocení.
19. V rámci druhého žalobního bodu žalobce namítl nezákonnost postupu správce daně spočívající v ukončení postupu k odstranění pochybností kombinací Sdělení a Úředního záznamu, resp. pouhém zaslání uvedených materiálů žalobci. Žalobce s poukazem na § 90 odst. 1 daňového řádu namítl, že správcem daně aplikovaný postup je vadný a neodpovídá zákonným požadavkům, zejména z hlediska formy použité správcem daně. Správce daně musí podle žalobce při volbě formy, tj. zda v konkrétním případě zvolí protokolární projednání či sepis úředního záznamu, přihlídnout k samotnému výsledku postupu k odstranění pochybností, tj. k tomu, zda šetření vyzní ve prospěch či v neprospěch šetřeného daňového subjektu, neboť musí též zohlednit závazné dispozice § 147 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu. Žalobce doplnil, že takovýto protokol (a nikoli pouze úřední záznam), musí zcela nepochybně splňovat též požadavky vymezené ustanovením § 102 odst. 4 daňového řádu na kvalitu odůvodnění. Podle žalobce nelze ze závazných limitů a vzájemných souvislostí uvedených ustanovení dovodit nic jiného, nežli že výsledek postupu k odstranění pochybností musí být sdělen ve formě úředního záznamu případně protokolu, a nikoli ve formě jakéhosi „sdělení“, resp. kombinace jakéhosi „sdělení“ a „úředního záznamu“. Samotný úřední záznam lze podle žalobce v případě postupu k odstranění pochybností použít pouze v tom případě, kdy šetřený daňový subjekt zcela rozptýlil pochybnosti správce daně. Správcem daně zvolený postup je tedy podle žalobce v hrubém rozporu s uvedenými ustanoveními daňového řádu, kdy důsledkem obejití protokolárního projednání výsledků postupu k odstranění pochybností bylo rovněž odnětí zákonného práva žalobce na protokolární zaznamenání jeho vyjádření k protokolované věci, návrhů a výhrad a jeho stanovisek k nim. Sdělení a Úřední záznam tak podle žalobce nelze ani jednotlivě a ani v jejich vzájemné kombinaci považovat za kvalifikovaný výsledek postupu k odstranění pochybností ve smyslu ustanovení § 90 daňového řádu. Žalobce trval na tom, že předmětné šetření nebylo doposud ze strany správce daně řádně ukončeno. Závěry žalovaného k obdobné odvolací námitce postrádají dle žalobce zákonnou oporu.
20. Žalobce dále namítl (třetí žalobní bod), že postup k odstranění pochybností nebyl s ohledem na znění výzvy k odstranění pochybností řádně zahájen. Žalobce s poukazem na znění výzvy k odstranění pochybností namítl, že závěry správce daně i samotné pochybnosti jsou naprosto účelové a jsou rovněž v rozporu s limity danými § 89 a násl. daňového řádu, přičemž žalobce nebyl na takto vymezené „pochybnosti“ schopen kvalifikovaně reagovat. Podle přesvědčení žalobce z takto formulovaných informací použitých správcem daně v jeho výzvě nevyplynou žádné reálné pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu. Naopak je dle žalobce zjevné, že svými požadavky ohledně požadovaných dokladů správce daně pouze zamýšlel „...ověřit, zda se i ve zdaňovacím období únor 2015 jedná o stejná či obdobná plnění jako v kontrolovaných zdaňovacích obdobích...“. Ohledně takto formulovaného požadavku správce daně přitom žalobce

namítl, že informace způsobilé takto formulované „pochybnosti“ či „nejistoty“ správce daně rozptýlit prokazatelně správci daně předal, a to jednak cestou svých datových schránek, kdy žalobce správci daně takto zaslal evidenci pro účely DPH za zdaňovací období únor 2015, přičemž současně v průběhu řady předchozích jednání vztahujících se k prověřovaným předchozím obdobím žalobce správci daně předal veškeré relevantní doklady (včetně smluvních), ze kterých vyplývají veškerá plnění uplatněná žalobcem vždy v příslušném daňovém přiznání k DPH, a to jak na vstupu, tak na výstupu, s dopadem též do období února 2015, ale i měsíců dalších.

21. Žalobce namítl zjevnou účelovost postupu správce daně, který své údajné „pochybnosti“ ve vztahu k údajům na řádcích 40, 25 a 26 DaP vznesl dokonce tak, že mu nezbylo nic jiného než tyto pochybnosti konstatovat, a to nikoli proto, že by nějaké reálné pochybnosti měl, ale proto, že žalobce odmítl požadované doklady předložit a navíc proti postupu správce daně podal stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu. Žalobce připustil, že rovněž v období února 2015 v jeho podmínkách probíhala obdobná plnění jako v obdobích předchozích, což správci daně opakovaně dokládal a znovu doložil evidencí pro daňové účely za únor 2015. Ze závěrů správce daně podle žalobce vyplývá nikoli potřeba rozptýlit konkrétní a správcem daně jasně formulované pochybnosti, ale naopak pouze a výlučně zjevná snaha správce daně zahájit za jakoukoli cenu vůči žalobci další daňové řízení opět se zjevným záměrem zabránit jeho oprávněným nárokům na výplatu jím uplatněného odpočtu DPH za předmětné zdaňovací období.
22. Postup správce daně tedy byl podle žalobce v rozporu nejen s § 89 odst. 1, ale i s § 5 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu. Uvedl, že v právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybností opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující, což ovšem zahrnuje též důvody logické a nemůže se jednat pouze o libovůli či nepodložené úvahy, případně zcela neprofesionální závěry příslušných pracovníků správce daně. Pouze následným ověřením existence a povahy těchto skutkových či logických důvodů ve výzvě uvedených je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce skutečně pochybnosti o tvrzeních žalobce měl, anebo zda je neměl a požadoval po žalobci vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného výběru či dokonce na základě libovůle vycházejícího zcela či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně. Tento typ výzvy je přímým zásahem do ekonomické sféry daňového subjektu, neboť minimálně zapříčiní prodlevu v poskytnutí nárokovaných prostředků.
23. Žalobce namítal, že závěry žalovaného k této námitce jsou nezákonné, postrádají oporu v daňovém spisu a jsou rovněž nepřezkoumatelné. Na podporu svých závěrů odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, čj. 8 Afs 76/2015 - 58.
24. V rámci čtvrtého žalobního bodu žalobce uvedl, že správce daně v rámci postupu dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu „*učinil jakousi modifikaci závěrů prvoinstančního rozhodnutí, kdy na základě svých závěrů formulovaných v rámci odst. 13 – 19, na stranách 6 – 9 svého rozhodnutí, provedl korekce zjištění prvoinstančního správce daně vztahující se k jednotlivým řádkům daňového přiznání podaného žalobcem za zdaňovací období únor 2015, v jejichž důsledku došlo ke snížení daně stanovené žalobci prvoinstančním správcem daně ve výši 15.007.587,-Kč, na výslednou daň ve výši 9.450.809,-Kč*“. Žalobce poznamenal, že tyto závěry „*zcela postrádají jakoukoli vypovídací schopnost a žalobce vůbec není schopen z uvedeného dovodit důvodnost zejména takto vyčíslených výsledných částek*“. Bez ohledu na uvedené však

měl žalovaný podle žalobce v takovém případě dodržet závazné dispozice vymezené v ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, a pokud tak neučinil, zatížil tím své rozhodnutí vadou nezákonnosti pro rozpor s uvedeným ustanovením.

25. Žalobce dále namítl (pátý žalobní bod), že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s odvolací námitkou vady konstrukce použité správcem daně k vyčíslení daňové povinnosti v neprospěch žalobce a zatížil tak Napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Žalobce uvedl, že správce daně ve vztahu k daňovému přiznání dospěl k závěru, že plnění vykázaná na řádce č. 40 fakticky vyloučil a nepochopitelně a v rozporu se zákonem změnil zákonný daňový režim plnění vykázaných žalobcem na řádce č. 25 a č. 26. Správce daně takto podle žalobce zjevně učinil cosi, co nemá naprosto žádnou zákonnou oporu a naopak je hrubým projevem zcela zjevné libovůle správce daně. Správce daně podle žalobce nemůže bez dalšího zcela vyloučit plnění vykázaná na řádce č. 40 a již vůbec tak nemůže postupovat, pokud daň zamýšlí vyměřit v důsledku tvrzené absence součinnosti daňového subjektu, kdy by měl postupovat tak, že daň vyměří na základě pomůcek, tj. v režimu § 98 daňového řádu. Správce daně pak podle žalobce nemůže bez dalšího (jako jisté sankční opatření v neprospěch žalobce) ohledně plnění vykázaných jím na řádcích č. 25 a 26 daňového přiznání změnit zákonný režim tam vykázaných plnění. Uvedený postup dle žalobce odporuje čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Kompetenční oprávnění správce daně podle žalobce nezahrnují právo správce daně měnit daňový režim plnění stanovený zákonem, ani právní postavení daňového subjektu, které s jednotlivými plněními souvisí.
26. Žalobce dále vznesl jako šestý žalobní bod námitku nesrozumitelnosti závěrů žalovaného k námitce porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty. Současně žalobce shodně jako v podaném odvolání namítl porušení tohoto principu, na kterém je systém daně z přidané hodnoty nejen v ČR, ale i celé EU postaven. Žalobce v tomto směru poukázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 26. 1. 2011, čj. 2 Afs 83/2010 - 73. Současně poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 461, s tím, že správce daně jednal v naprostém rozporu se základním posláním správy daní.
27. Pod sedmým žalobním bodem žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání námitek porušení dvojinstančnosti daňového řízení. Žalobce byl nadále přesvědčen, že žalovaný, který vyřizoval žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, podanou dne 5. 7. 2015, kterou v plném rozsahu zamítl, nadto ve lhůtě bezdůvodně překračující zákonnou lhůtu vyplývající z ustanovení § 261 daňového řádu, svými zcela účelovými závěry v procesní fázi, která již neumožňovala žalobci žádnou obranu, ovlivnil nepřiměřeně a zcela v neprospěch žalobce průběh prvoinstančního řízení, a takto dle žalobce výrazně narušil princip dvojinstančnosti daňového řízení.
28. Žalobce konečně v rámci osmého žalobního bodu ve vztahu k závěrům vysloveným žalovaným v bodě 26 odůvodnění Napadeného rozhodnutí namítl vadné pojetí principu proporcionality a účelovou selekci žalovaným odkazované judikatury. Žalobce pak ve vztahu k principu proporcionality v daňovém procesu a zásadě nevěřejnosti odkázal na dvě rozhodnutí Ústavního soudu.
29. Žalobce konečně na str. 13 a 14 žaloby popsal předmět své ekonomické činnosti s tím, že podle svého přesvědčení opakovaně a kvalifikovaně prokázal, že většina jeho plnění na výstupu je v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

IV. Vyjádření žalovaného

30. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 6. 9. 2016 odkázal na podrobné vyličení skutkového a právního stavu v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
31. K námitce žalobce, že výsledek postupu k odstranění pochybností musí být sdělen ve formě úředního záznamu, případně protokolu, nikoli ve formě sdělení, resp. sdělení a úředního záznamu, žalovaný s odkazem na § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu uvedl, že pokud byl pořízen úřední záznam, pak povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky postupu k odstranění pochybností může správce daně splnit tím, že daňovému subjektu doručí stejnopis tohoto úředního záznamu, popř. mu může zaslat samostatný přípis (sdělení) obsahující zákonem stanovené údaje. Z § 90 odst. 2 daňového řádu přitom dle žalovaného jednoznačně nevyplývá, jakým způsobem má být výsledek postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu sdělen, resp. jakým způsobem má být tento s ním projednán. Je tak podle žalovaného na správci daně, zda to učiní při ústním jednání zaznamenaném do protokolu, nebo úředním záznamem ve smyslu § 90 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně zvolil písemnou formu a sepsal Úřední záznam, který byl zástupci žalobce doručen dne 15. 9. 2015 včetně Sdělení, není dle žalovaného v rozporu s daňovým řádem. Skutečnost, že v daném případě správce daně vydal dne 10. 11. 2015 platební výměr, když žalobce do patnácti dnů od seznámení, ani do data vydání platebního výměru nepředložil ani nenavrhл žádné důkazní prostředky, respektive výslovně v písemnosti ze dne 26. 9. 2015 nepožadoval pokračovat v dokazování, je podle přesvědčení žalovaného plně v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu. Správce daně postupoval podle žalovaného v souladu s daňovým řádem, když zachytil průběh postupu k odstranění pochybností v Úředním záznamu, a to i v případě, kdy se žalobci nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně. Zmíněný Úřední záznam zachycuje průběh postupu k odstranění pochybností a úvahu správce daně, k níž došel a na základě které byla žalobci vyměřena daň. Správce daně text Úředního záznamu zkopíroval do odůvodnění posuzovaného platebního výměru a dostal tak podle žalovaného své zákonné povinnosti, protože odůvodnění platebního výměru obsahuje mj. veškeré hodnocení důkazů.
32. K námitkám porušení § 5 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že zákonnost výzvy k odstranění pochybností prošetřil již v průběhu postupu k odstranění pochybností, když byla stížnost žalobce posouzena jako nedůvodná. Výzva k odstranění pochybností tak byla podle žalovaného vydána v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu. Také všechny ostatní stížnosti žalobce, týkající se průběhu postupu k odstranění pochybností za předmětné zdaňovací období byly shledány nedůvodnými. V postupu správce daně tedy podle žalovaného nelze spatřovat projev libovůle a zneužití práva. Žalovaný se neztotožnil ani s namítaným porušením zásady přiměřenosti.
33. K námitkám poukazujícím na žalovaným provedenou korekci posouzení správce daně, v důsledku kterého došlo ke snížení daně stanovené žalobci z 15 007 587 Kč na 9 450 809 Kč, a nedodržení podmínky stanovené v § 115 odst. 2 daňového řádu, vedoucí k nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, žalovaný poznamenal, že povinnost žalovaného seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi má zabránit vydání pro odvolatele překvapivého rozhodnutí, které bude pro něho nepříznivé. Pokud však odlišný právní názor odvolacího orgánu vede k vydání pro odvolatele příznivějšího rozhodnutí, není odvolací orgán povinen podle žalovaného odvolatele se svým odlišným právním názorem seznamovat (za předpokladu,

že příznivější rozhodnutí není založeno na jiných skutkových zjištěních); tento odlišný právní názor pak odvolací orgán vyjádří až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání.

34. K námitce porušení principu neutrality žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že žalobci nelze dle žalovaného přisvědčit, že vzhledem k tomu, že splnil zákonné podmínky nároku na odpočet daně, porušil správce daně princip neutrality neuznáním nároku na odpočet daně z plnění vykázaných v posuzovaném daňovém přiznání. Žalovaný odkázal na své hodnocení v napadeném rozhodnutí a uvedl, že pouhým předložením evidence pro daňové účely a nepředložením daňových dokladů (§ 73 ZDPH) nesplnil žalobce prvotní podmínku danou § 92 daňového řádu.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

35. Městský soud v Praze 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. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil výslovně a souhlas žalobce byl s ohledem na § 51 odst. 1 větu druhou s. ř. s. presumován.
36. Městský soud se v logice uspořádání žalobních bodů nejprve zabýval námitkami vznesenými v rámci třetího žalobního bodu, kde žalobce poukazoval na nezákonné zahájení postupu k odstranění pochybností v důsledku jím tvrzených vad Výzvy k odstranění pochybností.
37. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že 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.
38. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení 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.
39. Z odst. 3 tohoto ustanovení se pak podává, že „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“.
40. Konečně podle odst. 4 předmětného ustanovení platí, že „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“.
41. 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. 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.

42. 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.
43. 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.
44. 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 ztatečně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.
45. 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, či ze dne 16. 12. 2015, čj. 2 Afs 32/2015 - 41, ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014 - 27, a další).

46. 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).
47. 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.
48. V posuzované věci správce daně ve výzvě k odstranění pochybností uvedl, že „správci daně po přezkoumání řádného daňového tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 podaného dne 25. 3. 2015 a zaevidovaného pod č. j.: 73946/15 (dále jen „DAP“), vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů vykázaných na řádku 40 DAP - nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců, řádku 25 DAP - režim přenesení daňové povinnosti (dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb) a řádku 26 - ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně. V tomto DAP jste na řádku 65 vykážali nadměrný odpočet ve výši 1.808.439,00 Kč. Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), Vás tak správce daně vyzývá k odstranění pochybností o správnosti a průkaznosti podaného DAP, konkrétně údajů uvedených na řádku 40, 25 a 26 DAP“. V odůvodnění Výzva k odstranění pochybností přitom správce daně poukázal na dříve zahájené daňové kontroly za předcházející zdaňovací období s tím, že „ke všem těmto zdaňovacím obdobím byly daňovým subjektem po jejich zahájení předloženy evidence pro účely daně z přidané hodnoty, ve kterých jsou v mnoha případech uvedena plnění od stejných dodavatelů jako v evidenci pro daňové účely za únor 2015, která byla správci daně doručena datovou schránkou dne 10. 4. 2015 (zaevidováno pod č. j.: 88722/15). Z předložené evidence pro účely daně z přidané hodnoty tedy vyplynulo, že je mj. uplatňována daň na vstupu i na základě dokladů od dodavatelů - plátců, kteří svá plnění, především služby, poskytovali i v předchozích zdaňovacích obdobích, která jsou dotčena výše uvedenými daňovými kontrolami“. Současně správce daně v odůvodnění této výzvy poznamenal, že „z porovnání řádku 40 jednotlivých daňových přiznání za zdaňovací období od října 2014 vyplývají výkyvy – za říjen 2014 na tomto řádku daňový subjekt vykázal 127mil. Kč, za listopad 2014 vykázal 318mil. Kč, za prosinec 2014 vykázal 100mil. Kč, za leden 2015

vykázal 124mil. Kč a za únor 2015 vykázal 53mil. Kč. Porovnání uskutečněných plnění na řádku 1 v této časové řadě vykazuje obdobné výkyvy, které se ale neodrážejí ve změnách na řádku 10 těchto přiznání. Částky na řádku 25 reprezentující režim přenesené daňové povinnosti (§ 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb v jednotlivých daňových přiznáních, vykazují, počínaje zdaňovacím obdobím listopad 2014, výrazně klesající tendenci. Za zdaňovací období listopad 2014 daňový subjekt vykázal 530mil. Kč, za prosinec 2014 vykázal 266mil. Kč, za leden 2015 vykázal 67mil. Kč a za únor 2015 vykázal 26mil. Kč, což ukazuje na pokles celkových uskutečněných plnění. Poměr mezi přijatými a uskutečněnými plněními tak ve zdaňovacím období únor 2015 činí 1:2, tzn., že přijatá zdanitelná plnění jsou oproti uskutečněným zdanitelným plněním dvojnásobná“. Konečně správce daně zdůraznil, že žalobce nevyhověl požadavku správce daně stran předložení relevantních dokladů k řádkům č. 40, č. 25 a č. 26 daňového přiznání. Správce daně konstatoval, že „daňový subjekt však správci daně neumožnil nahlédnout do dokladů, resp. odmítl požadované doklady předložit, čímž znemožnil správci daně zjistit konkrétní předmět a rozsah plnění od jednotlivých dodavatelů. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt odmítl rozptýlit tyto pochybnosti v rámci místního šetření, nabyl správce daně dojmu, že jeho podezření je správné, a správci daně nezbylo nic jiného než konstatovat pochybnosti vůči všem plněním uvedeným na řádcích 40, 25 a 26 DAP“.

49. Na základě uvedeného obsahu výzvy městský soud nemohl přisvědčit žalobci v jeho námitce nezákonného zahájení postupu k odstranění pochybností z důvodu žalobcem tvrzených vad výzvy k odstranění pochybností.
50. Z obsahu Výzvy k odstranění pochybností je zcela zjevné, že správci daně vznikly konkrétní pochybnosti stran plnění vykázaných na konkrétních řádcích daňového přiznání. Správce daně přitom své pochybnosti odůvodnil prostřednictvím čtyř na sobě nezávislých okruhů konkrétních skutkových důvodů, jež na jeho straně tyto pochybnosti vyvolaly.
51. Správce daně své pochybnosti stran údajů uvedených na řádcích č. 40, č. 25 a č. 26 daňového přiznání jednoznačně opřel o (i.) probíhající postupy při správě daní, jejichž předmětem je mj. i prověřování okolností týkajících se plnění přijatých od shodných dodavatelů, ohledně nichž žalobce deklaroval přijetí plnění i v předmětném zdaňovací období, dále (ii.) popsané rozdíly v údajích vykázaných na předmětných řádcích daňového přiznání oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím, (iii.) identifikovaný poměr uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, a konečně především o (iv.) správcem daně popsané okolnosti stran nepředložení požadovaných daňových dokladů při místním šetření, jehož realizace byla s žalobcem dopředu dohodnuta.
52. Z ničeho přitom nevyplývá opodstatněnost závěrů žalobce, podle něhož jsou tyto pochybnosti „účelové“, resp. nejsou „reálné“, resp. že by na takto formulované a odůvodněné pochybnosti nebylo možno „kvalifikovaně reagovat“. Současně nelze žalobci v žádném ohledu přisvědčit, že opodstatněnost těchto pochybností byla bez dalšího vyloučena tím, že žalobce po dohodě při ústním jednání dne 1. 4. 2015 předložil správci daně evidenci pro daňové účely, resp. že žalobce v rámci jiných daňových řízení za předcházející zdaňovací období poskytl správci daně vysvětlení své ekonomické činnosti. Skutečnost, že tato vysvětlení mohou být v jistém ohledu relevantní i pro posuzované zdaňovací období, nemůže rozumně vyloučit oprávnění správce daně prověřovat skutkové

a právní okolnosti za pozdější zdaňovací období, zvláště pak tehdy, pokud daňový subjekt odmítl správci daně požadované podklady poskytnout.

53. Soud přitom ve vztahu k naposledy uvedenému nepřehlédl, že žalobce v rámci ústního jednání konaného před zahájením postupu k odstranění pochybností dne 1. 4. 2015 (viz protokol čj. 78663/15/4227-21794-605060) nejprve odmítl správcem daně indikovaný záměr zahájit ve věci daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období daňovou kontrolu (což správce daně akceptoval). Následně však žalobce s poukazem na své časové možnosti odmítl i navazující požadavek správce daně rozšířit předmět jednání i o místní šetření v rámci vyhledávací činnosti ve věci daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období s tím, že doklady nejsou připraveny, přičemž k dotazu správce daně na možný termín takového šetření sdělil, že jej bude moci navrhnout v následujícím týdnu. Správce daně přitom v reakci na požadavek žalobce stran specifikace druhu dokladů, které bude chtít správce daně předložit, přislíbil, že žalobci (poté, co žalobce zašle správci daně evidenci pro daňové účely) před jednáním sdělí požadavky na předložení konkrétních dokladů či jejich skupin. Dva dny před dohodnutým termínem místního šetření přitom správce daně zástupci žalobce sdělil požadavek na předložení dokladů k řádku č. 40 a č. 25 daňového přiznání, dokladů k řádku č. 47 daňového přiznání a dokladů od společnosti MICO spol. s r. o. k řádku č. 26 daňového přiznání. Žalobce přitom v rámci místního šetření (protokol čj. 95379/15/4227-21794-608612), odmítl tyto doklady předložit s poukazem na rozsah tohoto požadavku s argumentem, že tento „*odpovídá v podstatě skryté daňové kontrole*“. Soud přitom v tomto ohledu nemohl žalobci přisvědčit, že by požadavek správce daně, sdělený žalobci s dostatečným předstihem (žalobce ostatně ani nenamítá, že by mu v předložení předmětných dokladů bránily časové okolnosti, resp. že by byl býval připraven tuto povinnost splnit v pozdějším termínu) byl excesivní z pohledu pravomoci správce daně v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu. Požadavek správce daně podle zdejšího soudu na skutkovém a právním půdorysu dané věci obstál optikou zásady proporcionality a šetření práv žalobce jako daňového subjektu.
54. Za těchto okolností nelze rozumně tvrdit, že správce daně postupoval nezákonně, pokud přes původní záměr preference méně citelného nástroje ve formě místního šetření v rámci vyhledávací činnosti, který nebylo z důvodu procesní strategie žalobce možné naplnit, přistoupil k vydání Výzvy k odstranění pochybností, přičemž shora popsané okolnosti stran odmítnutí předložení požadovaných dokladů uvedl jako jeden z důvodů, na základě kterých k vydání této výzvy přistoupil.
55. Na uvedených závěrech přitom nemůže ničeho změnit ani obecný a nijak nerozvedený poukaz žalobce na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 9. 5. 2016, čj. 8 Afs 76/2015 - 58. Pokud snad žalobce uvedenou poznámkou mířil na to, že Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí připustil, že skutkovou okolností, která by zakládala konkrétní pochybnosti správce daně, nemůže být bez dalšího ani zahájení, resp. neukončení postupu k odstranění pochybností za jiné zdaňovací období, je třeba zdůraznit, že v posuzovaném případě bylo vydání Výzvy na rozdíl od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem v označené věci odůvodněno celkem čtyřmi shora identifikovanými okruhy skutkových okolností. Současně pak správce daně v nyní posuzované věci netrval na předložení kompletní daňové evidence k danému zdaňovacímu období, ale omezil se na podklady k údajům na třech řádcích daňového přiznání.
56. Se zřetelem ke shora uvedeným důvodům soud nemohl žalobci přisvědčit, že by správce daně vydáním výzvy k odstranění pochybností zahájil postup k odstranění pochybností

v rozporu s § 89 daňového řádu, resp. v rozporu s § 5 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu, či že by požadoval po žalobci vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného výběru či dokonce na základě libovůle vycházejícího ze zcela či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně.

57. Současně se soud ze shora popsaných důvodů nemohl ztotožnit s tím, že by bylo napadené rozhodnutí v daném ohledu zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Neobstojí totiž závěr žalobce, podle něhož se žalovaný řádně nevypořádal s odpovídající odvolací námitkou, kterou žalobce obdobně již v průběhu daňového řízení na jím tvrzené vady Výzvy k odstranění pochybností poukazoval. Žalovaný se podle přesvědčení zdejšího soudu s tímto okruhem námitek vypořádal především na str. 10 napadeného rozhodnutí. Z tam uvedených závěrů je podle zdejšího soudu zřejmé, na základě jakých úvah žalovaný předmětné odvolací námitky žalobce odmítl.
58. Soud dále přistoupil k posouzení námitek zpochybňujících zákonnost samotného průběhu postupu k odstranění pochybností. Žalobce v tomto směru v návaznosti na postup správce daně při ukončení postupu k odstranění pochybností v rámci prvního žalobního bodu namítal, že je Platební výměr zatížen vadou nepřezkoumatelnosti pro rozpor s § 147 odst. 4 daňového řádu (nepřezkoumatelné je podle žalobce i napadené rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání odpovídající odvolací námitky). V rámci souvisejícího druhého žalobního bodu pak brojil proti tomu, že správce daně v dané věci ukončil postup k odstranění pochybností toliko prostřednictvím Úředního záznamu a Sdělení, aniž by ve věci vydal protokol o výsledcích postupu k odstranění pochybností, který by se žalobcem projednal při ústním jednání.
59. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu 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.
60. Podle odst. 2 uvedeného 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.
61. Z odst. 3 uvedeného ustanovení se pak podává, že 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.
62. Podle § 147 odst. 2 daňového řádu pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn. Podle odst. 4 tohoto ustanovení pak platí, že „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.
63. V posuzované věci je namítáno, že správce daně nebyl oprávněn ukončit postup k odstranění pochybností prostřednictvím vydání Úředního záznamu tak, že byl spolu se

Sdělením doručen žalobci, přičemž obsah Úředního záznamu byl současně převzat do odůvodnění Platebního výměru.

64. Zdejší soud zdůrazňuje, že správní soudy se v minulosti obdobnými otázkami opakovaně zabývaly. Dospěly přitom k závěru, že platební výměr vydaný správcem daně v návaznosti na výsledky postupu k odstranění pochybností není zatížen vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, resp. vadou nezákonnosti jen z toho důvodu, že jeho odůvodnění není ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu tvořeno protokolem o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.
65. Soud v tomto směru dále pro větší stručnost odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2017, čj. 3 Afs 237/2015 - 36, či v rozsudcích Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2016, čj. 9 Af 42/2013 - 34, a ze dne 31. 8. 2016, čj. 9 Af 21/2013 - 42, či v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 10. 2013, čj. 57 Af 36/2012 - 90, v nichž správní soudy výslovně uzavřely, že platební výměr vydaný na základě postupu k odstranění pochybností není nezákonný, popř. nepřezkoumatelný, jen proto, že jeho odůvodnění netvoří protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Správní soudy rovněž v uvedených rozhodnutích konstatovaly, že převzetí závěrů popsanych v úředním záznamu (event. sdělení) o výsledku postupu k odstranění pochybností do odůvodnění platebního výměru nezatěžuje takový platební výměr vadou, pro kterou by nemohl v rámci soudního přezkumu obstát.
66. Soud proto shledal, že platební výměr, kterým správce daně z důvodu neprokázání relevantních skutečností ze strany žalobce stanovil daň jinak, než žalobce tvrdil v podaném daňovém přiznání, přičemž do jeho odůvodnění převzal obsah Úředního záznamu, tj. úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 1 daňového řádu, nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, resp. nezákonný pro rozpor s § 147 odst. 4 daňového řádu. Správce daně totiž dostal klíčovému požadavku vyplývajícimu z § 102 odst. 3 daňového řádu a opřel své rozhodnutí o stanovení daně o konkrétní důvody (srov. rovněž závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013 - 84).
67. Ze shodných důvodů se pak soud neztotožnil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů spočívající v tvrzeném nevypořádání se odpovídající námitkou vznesenou žalobcem v podaném odvolání. Jakkoli se žalovaný s uvedenou námitkou vypořádal stručně, nelze mu vytýkat, že ji zcela ignoroval, resp. že není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec zřejmé, s jakým závěrem a na základě jakých úvah tuto námitku vyhodnotil. Podle přesvědčení zdejšího soudu je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zjevné, že žalovaný považoval za dostatečné, pokud správce daně vyhotovil Úřední záznam, který spolu se Sdělením doručil žalobci, přičemž obsah tohoto Úředního záznamu převzal do odůvodnění Platebního výměru. Správní soudy ostatně v tomto směru ustáleně judikují, že povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Soud či správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně *implicite* – vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se orgán veřejné moci vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Námitka žalobce proto není důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

68. Přisvědčit pak soud nemohl ani související námitce, kterou žalobce brojil proti tomu, že správce daně ukončil postup k odstranění pochybností toliko prostřednictvím vydání Úředního záznamu, který spolu se Sdělením zaslal zástupci žalobce do datové schránky, aniž by ve věci sepsal protokol o výsledcích postupu k odstranění pochybností, který by se žalobcem projednal při ústním jednání.
69. Soud nemohl žalobci přisvědčit, že by byl správce daně povinen ukončit postup k odstranění pochybností výhradně prostřednictvím sepsání protokolu o výsledku postupu k odstranění pochybností. Ustanovení § 90 odst. 1 daňového řádu nepředepisuje, že by jedinou formou ukončení tohoto postupu při správě daní bylo vydání takového protokolu. Předmětné ustanovení naopak výslovně připouští, že postup k odstranění pochybností bude ukončen rovněž vydáním úředního záznamu. Z předmětného ustanovení pak nevyplývá ani žalobcem naznačený požadavek, že úřední záznam lze využít toliko v případech, kdy správce daně neshledá v rámci postupu k odstranění pochybností důvodu stanovit daň v jiné, než daňovým subjektem tvrzené výši.
70. Soud se s uvedenými východisky, z nichž ostatně vyšel i ve shora označených rozsudcích ze dne 31. 8. 2016, čj. 9 Af 42/2013 - 34, či ze dne 31. 8. 2016, čj. 9 Af 21/2013 - 42, ztotožňuje a uzavírá, že správce daně nezatížil platební výměr vadou nezákonnosti. Žalobce ostatně ani netvrdí, jakým konkrétním způsobem byl uvedeným postupem dotčen na svých právech, resp. jaká konkrétní vyjádření nemohl v důsledku postupu zvoleného správcem daně v rámci ústního projednání protokolu o výsledku postupu k odstranění pochybností přednést, a která tak zůstala nevypořádána. Žalobce obdobně vzdor obecnému poukazu na § 102 odst. 4 daňového řádu netvrdí, jaké konkrétní úvahy a důvody závěrů přijatých správcem daně v Úředním záznamu postrádá. Právě naopak správce daně za daných okolností vydáním Úředního záznamu a Sdělení rozumně reagoval na konkrétní okolnosti posuzované věci a na procesní strategii zvolenou žalobcem, který i přes opakovanou výzvu správci daně nepředložil doklady, jimiž by prokazoval svá daňová tvrzení.
71. Žalobce se mýlí, pokud usuzuje, že předmětný postup k odstranění pochybností nebyl dosud ukončen. Zdejší soud s poukazem na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem ve shora označeném rozhodnutí čj. 1 Ans 10/2012 - 52, konstatuje, že nebyl-li žalobcem podán v návaznosti na seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností návrh na pokračování v dokazování, mohl správce daně za daných okolností přistoupit k vydání rozhodnutí o stanovení daně, tj. k vydání Platebního výměru. Ani tento okruh žalobních námitek tak soud nemohl shledat s ohledem na všechny výše uvedené důvody příléhavým.
72. Zdejší soud nemohl přisvědčit ani čtvrtému žalobnímu bodu, v rámci kterého žalobce namítal, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí vadou nezákonnosti pro porušení povinnosti uložené mu v § 115 odst. 2 daňového řádu.
73. Podle uvedeného ustanovení platí, že 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.
74. Soud podotýká, že již před účinností daňového řádu správní soudy poukazovaly ve své rozhodovací praxi na to, že odvolací orgán může za jistých okolností stíhat povinnost

seznámit daňový subjekt se změnou právního názoru, resp. změnou právního posouzení věci. V této souvislosti odkazuje soud např. na závěry vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 59/2009 - 115, dle nichž „*případná povinnost odvolacího orgánu seznamovat daňový subjekt s hodnocením důkazů provedených v odvolacím řízení před vydáním rozhodnutí bude závislá vždy na konkrétních okolnostech odvolacího řízení. Tato povinnost bude odvolací orgán stíhat v těch případech, kdy dochází v rámci odvolacího řízení ke změně právního posouzení věci, případně dochází ke změně způsobu stanovení daně (přechod z pomůcek na dokazování či naopak)*“.

75. V citovaném ustanovení daňového řádu je pak s účinností od 1. 1. 2011 odvolacímu orgánu explicitně uloženo, aby spravil daňový subjekt o změně právního názoru, resp. o tom, že dospěl k jinému právnímu názoru na rozhodné právní otázky, než správce daně, a to v případě, kdy taková změna ovlivňuje rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalovaný by byl proto povinen seznámit žalobce se změnou právního názoru, dospěl-li by k odlišnému právnímu názoru než správce daně, kdy by tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobce. Tyto podmínky však v daném případě splněny nebyly, neboť žalovaný sice ve vztahu k závěrům týkajícím se plnění vykázaných žalobcem na řádcích č. 25 a č. 26 daňového přiznání dospěl k jinému právnímu názoru, tato změna však byla pro žalobce jednoznačně příznivá (srov. níže). Ani tato námitka proto nemohla být shledána důvodnou.
76. Poznamenal-li pak žalobce v rámci téhož žalobního bodu, že závěry žalovaného, v jejichž důsledku došlo ke snížení stanovené daně oproti dani uvedené v platebním výměru, zcela postrádají jakoukoli vypovídací schopnost a žalobce vůbec není schopen z uvedeného dovodit důvodnost zejména takto vyčíslených výsledných částek, nemohl soud této jeho obecné námitce přisvědčit. Žalobce se v tomto směru omezil na paušalizující poznámku a při formulaci této části žaloby setrval toliko v obecné rovině. Nikterak se přitom nevypořádal s konkrétními závěry vyslovenými žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
77. Soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.
78. Za této situace nezbylo zdejšímu soudu než v obdobně obecné rovině konstatovat, že z uvedených důvodů není napadené rozhodnutí zatíženo vadou, pro niž by je bylo třeba zrušit. Žalovaný v bodech 15 a 19 odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal důvody, pro které nesouhlasil se zahrnutím částek základu daně a daně z plnění vykázaných žalobcem na řádcích č. 25 a č. 26 daňového přiznání na řádek č. 1 daňového přiznání provedeným správcem daně, v důsledku kterého správce daně platebním výměrem vyměřil z těchto zdanitelných plnění daň na výstupu ve výši 5 556 778 Kč.
79. Žalovaný uzavřel, že tyto závěry správce daně postrádají oporu ve správním spisu, a proto přistoupil ke změně platebního výměru tak, že daň tvrzenou žalobcem v podaném daňovém přiznání zvýšil toliko o částku odpovídající neuznanému nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění, jejichž přijetí tvrdil daňový subjekt na řádce č. 40 daňového přiznání (srov. níže). Ve vztahu ke zdanitelným plněním zahrnutým žalobcem na řádcích

č. 25 a č. 26 žalovaný korigoval závěry správce daně a daň na výstupu z těchto plnění žalobci nestanovil.

80. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je tedy zjevné, k jakým závěrům žalovaný dospěl i na základě jakých úvah tak učinil. Takto obecné námitky stran „nedostatku vypovídací schopnosti“ tedy soud nemohl v posuzované věci přisvědčit.
81. Soud se neztotožnil ani s pátým žalobním bodem, v rámci kterého žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou vady konstrukce použité správcem daně k vyčíslení daňové povinnosti v neprospěch žalobce a zatížil tak napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.
82. Soud s odkazem na výše uvedené zdůrazňuje, že žalovaný korigoval závěry správce daně, který základ daně a daň ze zdanitelných plnění vykázaných žalobcem na řádcích č. 25 a č. 26 daňového přiznání zahrnul na řádek č. 1 daňového přiznání a platebním výměrem vyměřil z těchto zdanitelných plnění daň na výstupu ve výši 5 556 778 Kč. Žalovaný tak v tomto směru s poukazem na stanovisko o nedostatku opory pro takový závěr ve správním spisu změnil právní posouzení ve prospěch žalobce, vešel tak fakticky na jeho námitky a přistoupil ke snížení daně vyměřené platebním výměrem právě o částku ve výši o 5 556 778 Kč. Daň tvrzenou daňovým subjektem v daňovém přiznání zvýšil o částku ve výši 11 259 248 Kč odpovídajícím neuznanému nároku na odpočet DPH z přijatých plnění vykázaných žalobcem na řádku č. 40 daňového přiznání. Současně pak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí především na str. 4 – 9 popsal důvody, pro které právním závěrům správce daně ve vztahu k neuznání nároku na odpočet z plnění vykázaných žalobcem na řádku č. 40 daňového přiznání přisvědčil.
83. Neobstojí proto obecná námitka žalobce, že se žalovaný s námitkami, jimiž žalobce v odvolání proti platebnímu výměru brojil proti „vyčíslení daňové povinnosti v neprospěch žalobce“, nevypořádal. Napadené rozhodnutí není z tohoto důvodu podle přesvědčení zdejšího soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
84. Zbývající dílčí námitky vznesené žalobcem v rámci pátého okruhu žalobních bodů (str. 12 druhý, třetí a čtvrtý odstavec žaloby) obsahově zcela kopírují odvolací námitky vznesené na str. 10 ve druhém, třetím a čtvrtém odstavci odvolání žalobce proti platebnímu výměru, a to přesto, že meritorní posouzení žalovaného se od meritorního posouzení správce daně v souladu s dříve uvedeným zásadně lišilo.
85. Jak bylo zdůrazněno výše, řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je přísně postaveno na zásadě, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Je to tedy právě žalobce, kdo je povinen brojit proti konkrétním závěrům žalovaného správního orgánu. Žalobce se však v těchto svých námitkách nikterak nevypořádal s konkrétními závěry vyslovenými žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí a omezil se toliko na doslovnou recepci svých odvolacích námitek. Učinil tak přesto, že žalovaný ve vztahu k plněním vykázaným žalobcem na řádku č. 25 a č. 26 daňového přiznání dospěl v souladu s dříve uvedeným k jinému právnímu názoru, než správce daně v Platebním výměru. Za této situace tak soud nemohl důvodnost námitek brojících proti závěrům správce daně, které však byly ve prospěch žalobce změněny žalovaným v napadeném rozhodnutí, posuzovat.

86. Soud proto mohl přistoupit toliko k posouzení té části žalobních námitek, které bylo lze vyložit jako námitky, jimiž žalobce brojil proti potvrzujícím závěrům žalovaného ve vztahu ke správcem daně konstatovanému neprokázání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění vykázaných žalobcem na řádku č. 40 daňového přiznání.
87. Soud připomíná, že ověření, zda vůbec vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je, jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, prvotně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je-li správcem daně zpochybněno uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>).
88. Správní soudy přitom ve své konstantní rozhodovací praxi zdůrazňují, že v daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, avšak daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
89. Daňové orgány tedy nejsou povinny prokázat, že údaje uvedené v listinách a dalších důkazních prostředcích uplatněných daňovým subjektem jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; jsou však povinny prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Daňové orgány tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti žalobci předložených listin.
90. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.
91. Soud na tomto místě pro větší stručnost v podrobnostech odkazuje na závěry vyslovené k otázce rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 102/2012 - 54, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 65/2012 - 34, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 - 115, či nálezech Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, a v dalších v nich citovaných rozhodnutích Ústavního soudu a správních soudů.

92. Soud zdůrazňuje, že správce daně i žalovaný postavily své závěry o neprokázání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění vykázaných žalobcem na řádku č. 40 daňového přiznání na tom, že žalobce nepředložil k těmto tvrzeným plněním žádné účetní nebo daňové doklady, kterými by mohl unést své primární důkazní břemeno a přenést tak důkazní břemeno na správce daně, který by v takovém případě musel v souladu se shora popsány výchozími východisky prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených dokladů se skutečností.
93. Princip DPH je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o DPH však za určitých podmínek dává možnost plátcům daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátců, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek. Jednou z klíčových podmínek je přitom doložení daňového dokladu k přijatému zdanitelnému plnění, z něhož daňový subjekt nárok na odpočet DPH uplatňuje. Plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání na podkladě konkrétního daňového dokladu, správci daně prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71).
94. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že žalobci nemohl být přiznán nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění vykázaných na řádku č. 40 daňového přiznání v případě, kdy žalobce vzdor procesní výzvě správce daně nepředložil k těmto plněním v průběhu daňového řízení žádné daňové doklady, jimiž by jejich uskutečnění, resp. přijetí prokazoval, a mohl by tak unést své primární důkazní břemeno, které ho v souladu s výše popsánymi judikatorními východisky k otázce rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení tížilo.
95. Za situace, kdy správce daně postup k odstranění pochybností ukončil tak, že nárok na odpočet daně z těchto daňových dokladů nebyl uznán z důvodu závěru o neprokázání přijetí zdanitelných plnění a neprokázání jejich použití k výkonu ekonomické činnosti tvrzených obchodních transakcí, a kdy žalobce nenavrhoval po seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností pokračování v dokazování, přičemž žádné důkazní prostředky nepředložil ani do okamžiku vydání platebního výměru, nemohl soud žalobci přisvědčit v jeho námitkách zpochybňujících závěr o neprokázání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 ZDPH. Na uvedeném závěru přitom nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že žalobce tyto doklady nepředložil z důvodu jím zvolené procesní strategie obrany proti postupu správce daně (srov. výše).
96. Namítal-li přitom žalobce, že správce daně měl v případě nesoučinnosti žalobce vyměřit daň na základě pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu a přihlédnout též ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce, i když jím nebyly uplatněny, nemohl soud ani této námitce nezákonnosti napadeného rozhodnutí a platebního výměru přisvědčit.
97. Zdejší soud v tomto směru poukazuje na závěry plynoucí z ustálené rozhodovací praxe správních soudů, podle nichž stanovení daňové povinnosti je sice založeno na přednosti určení daně dokazováním, avšak v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Ke stanovení daňové povinnosti

prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Výše uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom podle ustálené rozhodovací praxe správních soudů nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. recentní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2018, čj. 2 Afs 345/2017 - 35 a další v něm označenou bohatou rozhodovací praxí správních soudů).

98. Soud se ztotožňuje se závěry žalovaného vyslovenými na str. 11 napadeného rozhodnutí, podle nichž nebylo v posuzovaném případě možno stanovit podle pomůcek, neboť nic nebránilo stanovit daň prostřednictvím dokazování. Ze samotné skutečnosti neprokázání nároku na odpočet DPH z důvodu nepředložení daňových dokladů k přijatým zdanitelným plněním nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním.
99. Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle ustanovení § 98 daňového řádu jednoznačně založena na zásadě, že prioritu má určení daně dokazováním. Výše daně se tedy v zásadě určuje dokazováním. Je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. To znamená, že důkazní břemeno v tomto rozsahu spočívá na daňovém subjektu a ten je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují.
100. Zvolil-li žalobce takovou procesní strategii, že správci daně k jeho opakovaným výzvám předmětné daňové doklady nepředložil (netvrdí přitom, že by snad předmětnými doklady nedisponoval), nemůže podle zdejšího soudu tvrdit potřebu či dokonce povinnost správce daně stanovit daň podle pomůcek. Žalobce ostatně ani netvrdí žádnou konkrétní okolnost, na základě které by bylo možno legitimně usuzovat o nemožnosti stanovit daň prostřednictvím dokazování. Neprokázání nároku na odpočet DPH z důvodu neunesení primárního důkazního břemene tížícího v souladu s dříve uvedeným žalobce ještě není bez dalšího způsobilé založit nemožnost stanovit daň dokazováním. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.
101. Důvodnou soud neshledal ani obecnou námitku vznesenou jako šestý žalobní bod poukazující na žalobcem tvrzené porušení principu neutrality DPH. Zdejší soud zdůrazňuje, že princip neutrality DPH vyplývá z § 72 odst. 1 zákona o DPH, kde však zároveň jako věcné podmínky nároku na odpočet daně stanovuje přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro další ekonomickou činnost plátce, neboť pouze v návaznosti těchto plnění se uplatňuje daň na výstupu a princip odpočtu daně u dalšího plátce. Vzhledem k tomu, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, že předmětné plnění přijal, resp. dále použil k ekonomické činnosti, nemůže takové plnění zakládat reálnou hodnotu pro výpočet DPH na výstupu a odpočet DPH na vstupu. Nepřiznání nároku na odpočet pro neunesení důkazního břemene žalobcem z důvodu nepředložení daňových dokladů tak nemůže být v daném ohledu v rozporu s principem neutrality, jak žalobce obecně tvrdil. Přisvědčit přitom nelze ani související námitce, kterou žalobce v obecné rovině poukazoval na „nesrozumitelnost“ závěrů žalovaného k odpovídající odvolací námitce. Žalovaný se s touto odvolací námitkou vypořádal (byť tak učinil stručně) na str. 13 v bodě 25 odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Z jeho závěrů je přitom zjevné, jak tuto námitku vyhodnotil, a na základě jaké úvahy k nim dospěl.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

102. Soud nevešel ani na námitku (sedmý žalobní bod) nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro žalobcem tvrzené nevypořádání se s odvolací námitkou, podle níž žalovaný svými závěry ve vyzněních o prošetření způsobu žalobcem podaných stížností nepřipustně ovlivnil průběh daňového řízení vedeného správcem daně, ani na související námitku nezákonnosti napadeného rozhodnutí a platebního výměru. Soud nesdílí přesvědčení žalobce, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil k žalobcem namítanému ovlivnění prvoinstančního řízení žalovaným v rámci vyřízení žádosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Tato námitka nemá podle přesvědčení zdejšího soudu oporu ve správním spisu, z něhož je naopak zjevné, že se žalovaný k této dílčí námitce vyjádřil a neshledal ji důvodnou. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je podle zdejšího soudu znatelné, jak se s touto dílčí námitkou poukazující na možné porušení zásady dvojinstančnosti žalovaný vypořádal. Zdejší soud tyto závěry sdílí a shodně s žalovaným uzavírá, že žalovaný žalobcem popsaným způsobem princip dvojinstančnosti realizací své pravomoci a působnosti předvídané v § 261 odst. 6 daňového řádu neporušil. Soud pak nemohl s ohledem na shora uvedené závěry k zákonnosti zahájení a vedení postupu k odstranění pochybnosti této žalobní námitce přisvědčit ani v té části, kterou žalobce zpochybňoval samotné vyřízení žádosti o prošetření způsobu stížnosti.
103. Z důvodu dispoziční zásady v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s., že to byl žalobce, kdo byl povinen předeštit konkrétní důvody, pro které považoval napadené rozhodnutí za nezákonné, soud konečně shledal nedůvodnou i žalobní námitku vznesenou žalobcem pod osmým žalobním bodem, kde žalobce v obecné rovině namítl zcela vadné pojetí principu proporcionality a rovněž tak naprosto účelovou selekci žalovaným odkazované judikatury. Postup správce daně a žalovaného nebyl v žádném ohledu v rozporu se zákonem a se žalobcem bez dalšího označenými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Jak bylo uvedeno výše, správce daně naopak s ohledem na závěry žalobce sdělené jeho zástupcem při ústním jednání dne 1. 4. 2015 vyhověl požadavku žalobce a nepřistoupil k jím původně zamýšlenému zahájení daňové kontroly, ale měl v úmyslu realizovat toliko místní šetření v rámci vyhledávací činnosti. Z důvodu nepředložení požadovaných podkladů v rámci dohodnutého místního šetření pak zahájil postup k odstranění pochybností, tedy postup, který právě se zřetelem k zásadě proporcionality a šetření práv daňového subjektu představuje méně citelný zásah do právní sféry žalobce, než by byla daňová kontrola. Ani tato žalobní námitka tak nemohla být shledána důvodnou.
104. Za situace, kdy se žalobce omezil na shora reprodukované striktně obecné námitky a v rámci těchto námitek neuvedl žádné konkrétní skutečnosti poukazující na nezákonnost postupu správce daně a žalovaného. Soud neshledal, že by napadené rozhodnutí zatíženo vadou, pro niž by je bylo třeba zrušit.
105. Nad rámec nezbytného odůvodnění pak soud pro úplnost podotýká, že se neztotožnil se žalobcem ani v jeho obecné poznámce vznesené mimo vlastní žalobní body na str. 2 v části II. žaloby, kde poukazoval na „zásadní vady jakéhosi úvodního „stručného shrnutí skutkového stavu““ žalovaným v bodech 1 a 2 odůvodnění napadeného rozhodnutí, resp. na účelovou snahu žalovaného navodit dojem pasivity žalobce či jeho obstrukčního jednání v daňovém řízení. Uvedené stručné shrnutí, dále rozvedené např. v bodech č. 13 či č. 20 napadeného rozhodnutí, není v rozporu s obsahem správního spisu. Pokud žalobce namítal, že nerozuměl závěrům žalovaného k principu apelace ovládajícímu daňové řízení, soud t uvádí, že závěry žalovaného zcela odpovídají ustáleným judikatorním závěrům,

podle nichž je v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jde o rozhodnutí nezákonné. Tyto závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu přitom správní soudy aplikují i za účinnosti daňového řádu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 88/2013 - 24). Konečně pokud žalobce na str. 13 a 14 žaloby popsal předmět své ekonomické činnosti s tím, že podle svého přesvědčení opakovaně a kvalifikovaně prokázal, že většina jeho plnění na výstupu je v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH, není zřejmé, jak tato jeho tvrzení souvisí s meritorními závěry žalovaného, který ve vztahu k plněním zachyceným žalobcem na řádku č. 25 daňového přiznání vyměřil daň v souladu s daňovým tvrzením žalobce.

106. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
107. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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 5. června 2018

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.