



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného ve věci

žalobce

Ing. J. J.

bytem ...

zastoupen Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní
sídlem Komenského 3, Liberec

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2014, č. j. 32931/14/5200-20441-
706385,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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

Odůvodnění:

I.

Rekapitulace předchozího řízení a obsah správního spisu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo v podstatné části zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 42239/13/2008-24801-101174. Tímto platebním výměrem na daň z přidané hodnoty vyměřil finanční úřad žalobci daň za 4. čtvrtletí 2011 podle pomůcek ve výši 0 Kč.
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Žalobce dne 25. 1. 2012 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2011, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 086 140 Kč.
4. Finanční úřad pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“) vydal dne 31. 1. 2012 výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu. Jako důvod uvedl, že se částka vykazaného nadměrného odpočtu za 4. čtvrtletí 2011 značně odlišuje od daňové povinnosti, kterou žalobce běžně přiznává. Žalobce vyzval, aby předložil evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plnění, jako i originály všech písemností které se vztahují k dotčenému dokladu. Výzva byla podepsána M. P., referentkou oddělení vyměřovacího fyzických osob.
5. Na tuto výzvu žalobce reagoval dopisem ze dne 28. 2. 2012. Uvedl, že částka vykazaného nadměrného odpočtu v daňovém přiznání je správná. Důvod, proč je odlišná od minulých období, je skutečnost, že zahájil výstavbu komerčního sportovního objektu a tudíž má více přijatých zdanitelných plnění souvisejících s výstavbou.
6. Dne 8. 3. 2012 správce daně žalobci zaslal výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Správce daně uvedl, že žalobce svým sdělením ze dne 28. 2. 2012 pochyby správce daně neodstranil, neboť nesplnil podmínku § 73 ZDPH, zejména nepředložil daňové doklady. Žalobce také neprokázal, že přiznal na výstupu daň ze všech uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně žalobce znovu vyzval, aby předložil evidenci pro daňové účely a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání a originály všech písemností, které se vztahují k dotčeným dokladům.
7. Dne 5. 4. 2012 žalobce správci daně sdělil, že trvá na tom, že pochybnosti dostatečně odstranil svým dopisem ze dne 28. 2. 2012. Namítal také, že správce daně neuvedl žádnou správní úvahu, ze které by plynulo, jak se s tvrzením žalobce vypořádal. Žalobce rovněž požádal o sdělení, kdo je v dané věci úřední osobou.
8. Dne 19. 4. 2012 správce daně žalobci dopisem sdělil, že úředními osobami jsou B. K. a M. D. Z úředního záznamu ze dne 1. 3. 2012 přitom vyplývá, že ve věci žalobce jsou úřední osobou ve smyslu § 12 odst. 4 daňového řádu úřední osoby, jejichž oprávnění vyplývá z organizačního řádu územních finančních orgánů a podpisového řádu Finančního úřadu pro Prahu 8 a referenti B. K. a Martina D.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

9. Dne 6. 6. 2012 se zástupkyně žalobce dostavila ke správci daně a domáhala se nahlédnutí do spisového materiálu dle své žádosti z předchozího dne. O tomto byl pořízen protokol o ústním jednání.
10. Dne 21. 9. 2012 správce daně žalobci zaslal další výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Zopakoval, že žalobce svými reakcemi na předchozí výzvy pochyby správce daně neodstranil, neboť nesplnil podmínku § 73 ZDPH, zejména nepředložil daňové doklady. Žalobce také neprokázal, že přiznal na výstupu daň ze všech uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně tedy žalobce vyzval, aby předložil evidenci pro daňové účely a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání a originály všech písemností, které se vztahují k dotčeným dokladům. Ve výzvě žalobce také informoval o úkonech, které v dané věci provedl. Jednalo se o získání informací z bank o pohybech na účtech žalobce za dané období a informace od obchodních partnerů žalobce o transakcích se žalobcem v daném období. Konkrétně odkázal i na faktury zaslané společností SPS engineering a vyzval žalobce, aby prokázal, že u těchto výdajů jsou splněny podmínky uplatnění nároku na odpočet dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Na tuto výzvu žalobce věcně nereagoval. Pouze opakovaně požádal o prodloužení lhůty ke splnění výzvy a podal stížnost, ve které namítal nezákonnost postupu k odstranění pochybností.
11. V úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 12. 12. 2012 správce daně shrnul průběh postupu a konstatoval, že žalobce na opakované výzvy nepředložil žádné doklady ani písemnosti a tudíž neodstranil pochybnosti správce daně. Žalobce tak neposkytl správci daně potřebnou součinnost, a proto s odkazem na § 90 odst. 4 daňového řádu stanoví správce daně daň podle pomůcek. Tento záznam byl zástupkyni žalobce zaslán datovou schránkou dne 12. 12. 2012. Ta si zásilku vyzvedla dne 20. 12. 2012.
12. Dne 13. 12. 2012 správce daně zástupkyni žalobce zaslal úřední záznam o stanovení daně dle pomůcek. Jako pomůcky označil výpisy z bankovních účtů žalobce, zjištění z místních šetření u obchodních partnerů žalobce a údaje získané od obchodních partnerů žalobce. I tento úřední záznam si zástupkyně žalobce vyzvedla v datové schránce dne 20. 12. 2012.
13. Daň na výstupu správce daně stanovil ve výši 0 Kč. Zjistil, že uskutečněná plnění žalobce představují pronájem nebytových prostor, což jsou plnění od DPH osvobozená. Ohledně daně na vstupu správce daně posuzoval faktury vydané společností SPS engineering. Tyto však nepovažoval za daňově uznatelné, neboť žalobce správci daně i přes výzvu neposkytl žádné informace, aby mohl učinit závěr, že jde o plnění použité v rámci jeho ekonomických činností pro účely dle § 72 odst. 1 ZDPH. Ohledně ostatních výdajů žalobce zachycených ve výpisech z bankovních účtů správce daně konstatoval, že jde o plnění vztahující se k nemovitostem, které žalobce a další spoluvlastníci pronajímají. Jde tedy o plnění bez nároku na odpočet daně, neboť se týká uskutečněných plnění od daně osvobozených. Dodal také, že je zcela na rozhodnutí plátce, kdy toto právo na uplatnění nároku na odpočet daně uplatní, popřípadě, zda je vůbec uplatní, přičemž je limitován pouze z časového hlediska platným zněním § 73 odst. 3 ZDPH. Z důvodu neomezení práva daňového subjektu uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, nebyly správcem daně při stanovení výše těchto plnění za použití pomůcek nalezeny ani uplatněny žádné výhody. Z důvodu absence jak evidence pro daňové účely, tak i daňových dokladů za uvedené zdaňovací období, daň na vstupu stanovil ve výši 0 Kč. Plnění osvobozené od daně správce daně dle pomůcek stanovil ve výši 2 160 878 Kč na základě

plateb za pronájem nemovitostí při zohlednění spoluvlastnického podílu žalobce na těchto nemovitostech.

14. Dne 4. 1. 2013 žalobce správci daně zaslal návrh na pokračování v dokazování dle § 90 odst. 2 daňového řádu. Návrh nebyl nijak odůvodněn a nebyly ani označeny důkazy, které by měly být provedeny.
15. Finanční úřad pro hl. m. Prahu platebním výměrem ze dne 9. 1. 2013, č. j. 42239/13/2008-24801-101174, vyměřil žalobci daň za 4. čtvrtletí 2011 podle pomůcek ve výši 0 Kč. Přitom odkázal na úřední záznam o stanovení daně dle pomůcek ze dne 13. 12. 2012. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání.
16. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil návětí výrokové části platebního výměru, aby obsahovalo i odkaz na úřední záznam o stanovení daně dle pomůcek ze dne 13. 12. 2012 a odkaz na ZDPH „ve znění předpisů platných a účinných pro ověřované období“. Také změnil výši plnění osvobozených od daně na 2 119 513 Kč. Ve zbytku odvolání zamítl a platební výměr potvrdil. Zejména se ztotožnil se závěry správce daně ohledně stanovení daně dle pomůcek a výši daně zjištěné dle pomůcek. V odůvodnění uvedl následující.
17. Z hlediska procesního neshledal v zahájení postupu k odstranění pochybností předmětnou výzvou k odstranění pochybností žádné závady či pochybení na straně prvostupňového správce daně. Žalobce na výzvu k odstranění pochybností reagoval pouze svým sdělením bez uvedení či navržení konkrétních důkazních prostředků, přičemž tyto nepředložil ani nenavrhl, a to ani na následné výzvy správce daně k prokázání skutečností. Daňový subjekt tak skutečně neposkytnul potřebnou součinnost při odstranění pochybností a nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností zákonné povinnosti, neboť za předmětná zdaňovací období neprokázal skutečnosti jím tvrzené tak, jak byl vyzván. Prvoinstanční správce daně prováděl v předmětném daňovém řízení zprvu dokazování a následně, poté co daňový subjekt neposkytl potřebnou součinnost a správce daně nebyl sto stanovit daň dokazováním, přešel správně na stanovení daně podle pomůcek.
18. Žalovaný nicméně shledal pochybení správce daně ohledně výpočtu výše uskutečněných plnění osvobozených od DPH. Ohledně uskutečněných zdanitelných plnění však odvolací orgán souhlasil, že tato nevyplývají z žádných pomůcek, jež měl správce daně k dispozici, a tudíž správci daně dle odvolacího orgánu nezbylo, než stanovit uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 0 Kč.
19. Ohledně přijatých plnění s nárokem na odpočet daně žalovaný ověřil, že správce daně tyto prověřoval, avšak žádná nezjistil. Zjistil pouze plnění týkající se uskutečněných plnění osvobozených od DPH. Ohledně faktur vydaných společností SPS engineering žalovaný souhlasil se správcem daně, že žalobce neprokázal, že by jednalo o plnění v rámci ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH. Správce daně tedy správně stanovil podle pomůcek přijatá zdanitelná plnění ve výši 0 Kč.
20. Ze spisového materiálu, konkrétně z úředního záznamu o stanovení daně dle pomůcek, rovněž plyne, že se správce daně zabýval i okolnostmi, z nichž by mohly vyplývat výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny, přičemž bylo shledáno, že takovéto výhody správce daně nenalezl a odvolací orgán potvrdil, že takovéto výhody ani z postoupeného spisového materiálu nikterak nevyplývají.
21. Žalovaný se vypořádal i s jednotlivými námitkami žalobce uvedenými v odvolání, avšak neshledal je důvodnými.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

22. Výzvu k odstranění pochybností považoval za dostatečně určitou. Ze spisového materiálu vyplývá, že souhrn základu daně přijatých zdanitelných plnění za obě sazby daně, které byly vykázány v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období, je více než šestkrát větší než největší částka souhrnu základu daně u přijatých zdanitelných plnění za obě sazby daně, která byla před tím v minulosti v daňovém přiznání vykázána.
23. V odpovědi na výzvu žalobce ohledně přijatého zdanitelného plnění pouze uvedl informaci o výstavbě komerčního sportovního objektu. Nijak však neposkytl konkrétní daňové doklady ani neoznačil dodavatele ani neprokázal, že k přijetí takového plnění fakticky došlo. V průběhu vyměřovacího i v průběhu odvolacího řízení pak daňový subjekt své zdůvodnění většího nadměrného odpočtu nedoložil žádnými důkazními prostředky, a to ani na následné výzvy správce daně k prokázání skutečností.
24. Žalovaný také ověřil, že všechny výzvy byly podepsány úřední osobou v souladu s organizačním řádem územních finančních orgánů a podpisovým řádem Finančního úřadu pro Prahu 8.
25. K námitce předčasného ukončení řízení žalovaný uvedl, že žalobce sice poslední den lhůty učinil podání, v němž navrhl pokračovat v dokazování, avšak nedoložil ani nenavrhl provedení žádných konkrétních důkazních prostředků. Neučinil tak ani do data vydání předmětného platebního výměru. Proto nebylo chybou, pokud správce daně přistoupil k vydání platebního výměru.
26. K námitce, že při stanovení výše daně nebyly použity pomůcky, žalovaný odkázal na úřední záznam o pomůckách. Z něj je patrný způsob stanovení základu daně, jakož i použité pomůcky i jakým způsobem byla provedena jejich konstrukce. Důvody přechodu na pomůcky byly popsány jak v tomto úředním záznamu, tak i v úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností. Dle odvolacího orgánu je z postoupeného spisového materiálu zřejmé, že absence důkazů byla v takové míře, že dokazováním být daň stanovena nemohla.
27. Ohledně námítky žalobce, že se správce daně nevypořádal se zjištěním, že pro žalobce byly vystaveny daňové doklady společností SPS engineering, žalovaný uvedl, že z předmětného úředního záznamu ve věci stanovení daně podle pomůcek ze dne 13. 12. 2012 je zřejmé, že tyto daňové doklady byly správcem daně vzaty v potaz. Správce daně je však zpochybnil na základě výzvy ze dne 21. 9. 2012, kterou byl daňový subjekt vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících splnění podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH, tj. jak byla tato plnění použita pro účely uskutečněných zdanitelných plnění. Také jej vyzval k předložení evidence pro daňové účely vedené dle § 100 ZDPH. Podstatné v této věci je, a správce daně toto rovněž uvedl v úředním záznamu ze dne 13. 12. 2012 o stanovení daně dle pomůcek, že daňový subjekt výzvě nevyhověl a požadované důkazní prostředky nepředložil ani nenavrhl. Daňový subjekt tudíž vyjádřené pochyby správce daně neodstranil.
28. Pokud byly důkazní prostředky v průběhu prvotního dokazování zpochybněny, nelze je dle žalovaného využít při stanovení daně dle pomůcek. Dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového rádu pomůckami mohou být důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Mimo to je dle odvolacího orgánu taktéž podstatná skutečnost, že správce daně našel pouze pomůcky svědčící pro to, že daňový subjekt provádí v rámci své činnosti pouze dlouhodobé pronájmy prostor, tedy uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně dle § 56 ZDPH, kdy plátce nemá dle § 72 odst. 1 ZDPH pro účely uskutečňování těchto

plnění nárok na odpočet daně, neboť tyto nejsou zahrnuty v § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Výhody nemohl správce daně nalézt ani z důvodu, že daňový subjekt nepředložil evidenci dle § 100 ZDPH, kterou je povinen vést.

29. Ohledně námitek, že žalobci nebyla zaslána ze správního spisu kopie úředního záznamu o oprávněných úředních osobách, žalovaný uvedl, že zde nachází částečně pochybení správce daně. Správce daně zaslal žalobci pouze dopis s informací o úředních osobách a to ještě nepřesnou. Dle příslušného úředního záznamu byly úředními osobami v dané věci i osoby, jejichž oprávnění vyplývá z Organizačního řádu územních finančních orgánů a Podpisového řádu Finančního úřadu pro Prahu 8. Toto pochybení však správce daně zhojil, neboť kopii předmětného úředního záznamu zástupkyni daňového subjektu předal na ústním jednání dne 6. 6. 2012.
30. Co se týče nahlížení do spisu, tak žalovaný uvedl, že písemnosti, které nebyly předloženy k nahlédnutí zástupkyni žalobce dne 6. 6. 2012, byly prokazatelně předloženy žalobci následně při nahlížení do daňového spisu dne 22. 7. 2013. Tento den nebyly žalobci předloženy pouze dokumenty, které neměly žádnou souvislost s projednávaným daňovým obdobím.

II.

Argumentace účastníků

31. Žalobce vznáší proti napadenému rozhodnutí několik skupin žalobních námitek:
 - 1) Zahájení postupu k odstranění pochybností bylo nezákonné. Výzva byla neurčitá, neodůvodněná a nebyla uvedena konkrétní pochybnost.
 - 2) Výzva k odstranění pochybností měla formální vady. Nebyla také vydána a podepsána úřední osobou a ve výroku nebyl uveden odkaz na hmotněprávní předpis.
 - 3) Průběh postupu k odstranění pochybností byl nezákonný. Další výzvy nebyly činěny úředními osobami.
 - 4) Žalobci nebylo umožněno korespondenční nahlížení do spisu, konkrétně mu nebyl zaslán úřední záznam o úřední osobě.
 - 5) Postup k odstranění pochybností byl ukončen nezákonně. Úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností mu byl zaslán těsně před vánočními svátky a patnácti denní lhůta k podání návrhu na pokračování v dokazování byla fakticky zkrácena na sedm pracovních dní.
 - 6) Platební výměr je nezákonný, neboť v jeho výroku absentuje odkaz na hmotněprávní předpis, nepodepsala jej oprávněná osoba a není odůvodněný.
 - 7) Daň byla stanovena dle pomůcek nezákonně. Správce daně nepřihlédl k zjištěným výhodám. Žalobce nemohl na třetí výzvu neprodleně reagovat, neboť jeho zástupkyně byla nemocná.
 - 8) Odvolací řízení trpělo průtahy.
 - 9) V odvolacím řízení bylo žalobci upřeno právo na nahlížení do spisu a nebyl s ním projednán nový právní názor žalovaného.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

10) Byla poručena mlčenlivost, neboť s jeho osobními daty přišlo do styku velké množství osob.

- 32. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
- 33. Na jednání konaném dne 5. 12. 2018 žalobce i žalovaný setrvali na svých argumentech z písemných podání.

III.

Posouzení žaloby

- 34. Městský soud na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 soudního řádu správního), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního). Jednotlivým žalobním bodům se věnoval postupně.

Ad 1) Žalobce namítá, že zahájení postupu k odstranění pochybností bylo nezákonné.

- 35. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle odstavce 2 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.
- 36. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu ve výzvě k odstranění pochybností musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá (viz např. usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, které se týkalo výzvy dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně je aplikovatelné i na výzvu k odstranění pochybností; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016-36).
- 37. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí č. j. 9 Afs 110/2007-102 dále zdůraznil, že pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. 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. V každém případě tedy 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. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

38. V nyní posuzovaném případě správce daně svou pochybnost založil na tom, že částka vykázaného nadměrného odpočtu za 4. čtvrtletí 2011 se značně odlišovala od daňové povinnosti, kterou žalobce běžně přiznával. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí s podrobným odkazem na předešlé daňové povinnosti žalobce, deklarovaná přijatá zdanitelná plnění byla více než šestkrát větší než ta, která kdy byla před tím v minulosti v daňových přiznáních žalobce vykázána.
39. Podle městského soudu, i ve světle výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu, je tento značný rozdíl u daňové povinnosti žalobce v čase dostatečným důvodem pro vznik oprávněných pochybností (důvodné podezření) u správce daně ve smyslu § 89 daňového řádu. Je také třeba zdůraznit, že pro splnění požadavků tohoto ustanovení je vyžadována pochybnost a nikoliv jistota. Zda se tyto pochybnosti prokážou oprávněnými, je až otázkou bližšího zkoumání právě v rámci postupu k odstranění pochybností.
40. Soud nicméně uznává, že správcem daně uvedená výzva k předložení evidence podle § 100 ZDPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním, jako i originálů všech písemností, které se vztahují k dotčenému dokladu, nebyla konkrétní. Nicméně je nutno přihlédnout k tomu, že z vyplněného formuláře přiznání k DPH správce daně nedokáže určit konkrétní přijatá a uskutečněná plnění, která považuje za problematická. Daňové tvrzení žalobce ve formě vyplněného formuláře přiznání k DPH žádné takové informace neobsahuje. Přitom správce daně v této fázi řízení žádnými jinými informacemi nedisponuje. Obsah prvotní výzvy je tedy nutně do značné míry obecný. Nicméně, obsah výzvy by měl být formulován tak, aby umožnil daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků. Podle soudu však ve spojení s uvedenou pochybností, která zjevně směřovala k vykázanému nadměrnému odpočtu, muselo být dle soudu žalobci zřejmé, co se po něm požaduje.
41. Z reakce žalobce na výzvu je možné dovodit, že její obsah správně pochopil. Poukaz žalobce na mimořádná přijatá zdanitelná plnění z důvodu výstavby směřují přesně k rozptýlení pochyb správce daně. Jak je patrné z dalších výzev správce daně, žalovaný nenamítal, že by žalobce na výzvu k odstranění pochybnosti reagoval nerelevantně či neurčitě. Jak správce daně výslovně uvedl ve výzvě ze dne 8. 3. 2012, za problematické považoval, že žalobce svým sdělením ze dne 28. 2. 2012 pochyby správce daně neodstranil, neboť nesplnil podmínku § 73 ZDPH, zejména nepředložil daňové doklady týkající se namítané výstavby.
42. Soud konstatuje, že žalobce skutečně v průběhu celého daňového řízení své tvrzení o výstavbě nijak neprokázal a správci daně v tomto ohledu i přes zcela konkrétní výzvy (viz zejména výzva z 21. 9. 2012 s poukazem na faktury zaslané společností SPS engineering) součinnost nijak neposkytl.
43. V tomto ohledu soud zdůrazňuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

nicméně své břemeno důkazní ohledně přijatých plnění ve čtvrtém čtvrtletí roku 2011 nesplnil.

44. Co se týče námitky, že v dané věci výzvou k odstranění pochybností správce daně fakticky zahájil a prováděl daňovou kontrolu, tak ani té soud nepřisvědčuje.
45. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61 a tam citované odkazy; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52) nelze zaměňovat postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu. Je třeba respektovat odlišný účel, smysl a povahu obou zmíněných institutů. Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene. Legislativní rámec postupu k odstranění pochybností vytyčuje mantinely jeho vlastního použití, neboť zákonodárce upravil postup k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Toto je logické s ohledem na skutečnost, že neexistence prvotně vyměřené daně je velkou právní nejistotou, tudíž je zde požadavek, aby tento stav trval co nejkratší dobu. Daňová kontrola oproti tomu umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla namístě s ohledem na princip zdrženlivosti a přiměřenosti nejprve zahájit postup k odstranění pochybností, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla namístě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval. Postup k odstranění pochybností 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.
46. Jak bylo vysvětleno již výše, ve výzvě k odstranění pochybností byly žalobci sděleny konkrétní pochybnosti, které mají být odstraněny. Pro žalobce bylo seznatelné, jak by měl na výzvu reagovat, aby pochybnosti rozptýlil (viz výše body 40-41). Konkrétně měl prokázat své tvrzení o zahájení výstavby komerčního sportovního projektu a doložit doklady, ze kterých by bylo možno učinit závěr, že šlo o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Dle soudu tedy nešlo o obecnou výzvu k předložení veškerých dokladů vztahujících se k danému daňovému přiznání.
47. Přitom je také podstatné, že žalobce nijak neprokázal přijatá zdanitelná plnění týkající se stavebních prací a na výzvy správce daně důkazy nepředložil. Tuto skutečnost správce daně považoval za zásadní. Soud nemůže spekulovat o tom, co by se stalo, kdyby žalobce mimořádná přijatá zdanitelná plnění v daném období prokázal. Taková situace v nyní posuzovaném případě nenastala.
48. Soud souhlasí se žalobcem potud, že správce daně prováděl ve věci poměrně rozsáhlé zjišťování informací. Nicméně, za prvé zákon umožňuje provádění šetření a zjišťování podkladů v rámci postupu k odstranění pochybností. Za druhé, k takovému postupu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

správce daně přistoupil jako následek nespolupráce žalobce. V průběhu postupu k odstranění pochybností, kdy žalobce na první dvě výzvy dostatečně nereagoval, správce daně v souladu se zásadou postupu bez zbytečných průtahů již paralelně zjišťoval přijatá a uskutečněná plnění u bank a obchodních partnerů žalobce. V tomto ohledu však žalobce sám nebyl nijak omezen. Pokud tedy nyní namítá, že šlo o rozsáhlé dokazování, které mělo být prováděno v daňové kontrole, není soudu zřejmé, jak toto dokazování týkající se jiných subjektů negativně zasáhlo práva žalobce. Podle soudu o daňovou kontrolu nešlo ani z toho důvodu, že tato se zpravidla provádí u daňového subjektu na místě (§ 85 odst. 2 daňového řádu). Kontrola u žalobce na místě však prováděna nebyla.

49. Délka postupu k odstranění pochybností byla také způsobena primárně absencí součinnosti žalobce. Správce daně opakovanými výzvami žalobci dával další možnosti jeho pochybnosti o správnosti předmětného daňového přiznání rozptýlit.
50. Tato námitka je tedy nedůvodná.

Ad 2) Žalobce dále namítá, že výzva k odstranění pochybností měla formální vady. Nebyla vydána a podepsána úřední osobou a ve výroku nebyl uveden odkaz na hmotněprávní předpis.

51. Podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu rozhodnutí musí obsahovat výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno.
52. Výrok výzvy k odstranění pochybností odkazuje na § 89 odst. 1 daňového řádu. Tento odkaz soud považuje za zcela dostačující. Výzvou k odstranění pochybností se nijak nerozhoduje o hmotných právech a povinnostech daňového subjektu. Soud se tedy nedomnívá, že výrok musí obsahovat odkaz na hmotněprávní ustanovení, či obecně hmotněprávní předpis.
53. Smyslem § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu je, aby výrok byl jasný a srozumitelný. V tomto ohledu výzva k odstranění pochybností žádnou vadou netrpí. Výrok je zcela určitý i ohledně skutečnosti, jaké daňové povinnosti se výzva týká. Ihned v první větě je uvedeno, že jde o daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2011. Žalobce tedy nebyl ponechán v žádné nejistotě. I z reakcí žalobce, jako například hned ze sdělení ze dne 28. 2. 2012, je zřejmé, že neměl pochyb o tom, čeho se výzva týká.
54. Otázkou, zda byla výzva podepsána oprávněnou osobou, se obsáhle a dostatečně zabýval žalovaný a na jeho odůvodnění, se kterým se soud zcela ztotožňuje, lze odkázat. Lze také poznamenat, že žalobce nikdy nevznnesl pochybnost, že by šlo o řádnou výzvu učiněnou příslušným správcem daně. Soud tak opakované zpochybňování žalobce týkající se konkrétních osob, zaměstnanců správce daně, považuje za účelové. Není pochyb o tom, že M. P. byla referentem správce daně. Jako taková byla v souladu s podpisovým řádem správce daně (viz Příkaz ředitele Finančního úřadu pro Prahu 8 č. 4/2011) oprávněna podepisovat výzvy k odstranění pochybností jako první výzvu ve správním řízení.

Ad 3) Průběh postupu k odstranění pochybností byl nezákonný. Další výzvy nebyly činěny úředními osobami.

55. Podle § 12 odst. 1 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Podle odst. 2 úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně
56. Co se týče podpisů na výzvách 8. 3. 2012 a 21. 9. 2012, tak soud opět odkazuje na podrobné vypořádání této námitky žalovaným. Soud si ověřil, že obě výzvy byly podepsané oprávněnou osobou v souladu s podpisovým řádem správce daně, tedy úřední osobou ve smyslu § 12 daňového řádu. Případné nepřesnosti správce daně ve sdělení ze dne 19. 4. 2012, ve kterém žalobci oznámil, kdo je v jeho věci úřední osobou, nemohou mít vliv na skutečnost, že obě výzvy byly podepsány úřední osobou. To nakonec zcela přílehavě žalobci vysvětlil již žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobcovy opakované námitky vůči konkrétním zaměstnancům správce daně považuje soud za zcela účelové.
57. V daném případě nikdy nebylo pochyb o tom, že dokumenty adresované žalobci jsou vydávány příslušným správcem daně. Skutečnost, že výzvy a úkony správce daně vůči žalobci podepsané jeho zaměstnanci jsou oficiálním jednáním místně a věcně příslušného finančního úřadu, a nikoliv neoprávněným jednáním fyzických osob skrývajících se za autoritu finančního úřadu, musela být žalobci známa nejpozději dne 6. 6. 2012 při ústním jednání u správce daně. Jak vyplývá z protokolu ohledně tohoto jednání, tak o daném postupu k odstranění pochybností byla zpravena, vedle několika referentek správce daně, i vedoucí oddělení kontrolního.
58. Podle soudu je také nutno přihlídnout k účelu určení úředních osob. Tím je za prvé možnost kontroly jednání úředních osob. Ta však nebyla žalobci nijak ztížena, neboť úřední osoby byly na všech dokumentech řádně identifikovány právě svým podpisem. Dalším účelem je, aby bylo ověřitelné, zda konkrétní osoby mají pravomoc k prováděným úkonům. To je podstatné zejména při jednání úřední osoby mimo pracoviště finančního úřadu, jako například u místního šetření. V takovém případě je nutné, aby se z důvodu jistoty daňového subjektu úřední osoba řádně prokázala. V nyní posuzované věci však o takovou situaci nejde. Správce daně neprováděl u žalobce místní šetření. Žalobce jen opakovaně zpochybňoval pravomoc konkrétních zaměstnanců správce daně. Přitom dle soudu nepřednesl ani žádné důvodné pochybnosti o existenci pověření těchto osob.
59. Co se týče formálních náležitostí výzvy z 8. 3. 2012, tak soud odkazuje na svou argumentaci výše u výzvy k odstranění pochybností. Výzva 8. 3. 2012 odkazuje ve svém výroku na § 92 odst. 4 daňového řádu, což je zcela dostačující s ohledem na § 102 odst. 1 daňového řádu. Kromě toho výzva odkazuje i na hmotněprávní ustanovení – konkrétně § 21, § 72 a § 73 ZDPH. Z výzvy je také zcela zřejmé, které věci se týká. Jednak odkazuje na konkrétní výzvu k odstranění pochybností, ve které je daň a období přesně identifikováno a jednak odkazuje na dopis žalobce, ze kterého je také zcela jasné, že se jedná o přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2011.
60. Tato námitka je tedy nedůvodná.

Ad 4) Žalobce namítá, že mu nebyl zaslán úřední záznam o úřední osobě.

61. Podle § 12 odst. 4 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2013, o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se provede úřední záznam a správce daně o tom osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

62. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že správce daně pochybil, pokud žalobci podaná informace dopisem ze dne 19. 4. 2012 byla chybná a neodpovídala úřednímu záznamu. Pochybení správce daně v tomto ohledu již konstatoval sám žalovaný. Ten měl však za to, že toto pochybení bylo zhojeno dne 6. 6. 2011, kdy se žalobce seznámil se správním spisem, včetně úředního záznamu o úřední osobě. Soud s tímto hodnocením žalovaného souhlasí. Toto pochybení navíc nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ani platebního výměru. V žádném případě tedy nejde o vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního.
63. I tato námitka je tedy nedůvodná.

Ad 5) Žalobce také namítá, že postup k odstranění pochybností byl ukončen nezákonně. Úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností mu byl zaslán těsně před vánočními svátky a patnáctidenní lhůta k podání návrhu na pokračování v dokazování byla fakticky zkrácena na sedm pracovních dní.

64. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
65. Patnáctidenní lhůta je lhůtou zákonnou a správní orgán nemůže její délku měnit podle toho, zda náhodou běh její doby nepadl na období svátků.
66. Úřední záznam o ukončení postupu k odstranění pochybností byl žalobci zaslán dne 12. 12. 2012. Podle soudu by naopak bylo nepřipustné, aby správce daně se zasláním tohoto dokumentu, který byl již vypracován, počkal a odeslal jej až v novém roce. To by bylo v rozporu se zásadou postupu bez zbytečných průtahů. Soud se domnívá, že patnáctidenní lhůta je dostatečně dlouhá na to, aby v rámci ní žalobce formuloval své námitky, i když v jejím průběhu bylo jen sedm pracovních dní. Je třeba také zohlednit, že se pro žalobce a jeho zástupkyni nejednalo o věc novou a neznámou, ale o řízení, které probíhalo již téměř rok. Již během celého tohoto období žalobce mohl navrhopvat důkazy, k čemuž byl nakonec správcem daně opakovaně vyzýván. Po celou dobu tak však neučinil. V úředním záznamu o ukončení postupu k odstranění pochybností nebylo pro žalobce nic překvapivého. Z velké části se jednalo o rekapitulaci průběhu postupu k odstranění pochybností. Záznam také obsahoval informace, které byly obsaženy již ve výzvě ze dne 21. 9. 2012.
67. K tomu samému závěru lze dospět i ohledně vyřízení jeho stížnosti ze dne 11. 12. 2012. Navíc tato okolnost přímo nesouvisí s ukončením postupu k odstranění pochybností.
68. Soud dodává, že podle § 41 daňového řádu s výjimkou případů, kdy má zastoupený něco v řízení osobně vykonat, doručují se písemnosti pouze zástupci. Správce daně tedy nijak nepochybil, pokud úřední záznamy z 12. 12. 2012 a 13. 12. 2012 doručoval pouze zástupkyni žalobce. Absence spojení mezi žalobcem a jím zvolenou zástupkyní nemůže jít k tíži správního orgánu.
69. Soud pochybení neshledává ani v tom, že správce daně i přes návrh žalobce ze dne 4. 1. 2013 vydal předmětný platební výměr.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

70. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
71. Vzhledem k tomu, že žalobce žádné důkazní návrhy v návrhu nevznesl, což podle § 90 odst. 2 daňového řádu měl učinit, pokud chtěl pokračovat v postupu k odstranění pochybností, tak je zřejmé, že správce daně neměl ani jinou možnost než postupovat dle věty druhé § 90 odst. 3 daňového řádu a rozhodnout o stanovení daně.
72. Ani tato námitka není tedy důvodná.

Ad 6) Žalobce dále namítá nezákonnost platebního výměru.

73. K absenci odkazu na hmotněprávní předpis ve výroku platebního výměru soud podotýká, že toto pochybení neshledal. V úvodu výroku platebního výměru je explicitní odkaz na ZDPH ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o standardní formulaci, kterou soud považuje za dostatečně jasnou. Dále u jednotlivých řádků výroku jsou odkazy i na konkrétní ustanovení ZDPH, které se daných řádků týkají.
74. Pokud žalobce namítá, že nemá být uvedeno „ve znění pozdějších předpisů“, tak k tomu soud poznamenává, že tato formulace byla změněna a napravena napadeným rozhodnutím, které tuto část výroku platebního výměru změnilo na „Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění předpisů platných a účinných pro ověřované období“. Tato formální vada byla tedy již zhojena v odvolacím řízení.
75. Co se týče osoby, která platební výměr podepsala, tak zde soud souhlasí se žalobcem, že výměr nebyl podepsán osobou oprávněnou podle podpisového řádu správce daně (ze dne 2. 1. 2013, č. j. 194820/13/2000-00500-102256). Konkrétně vedoucí oddělení, která předmětný platební výměr podepsala, mohla podepisovat platební výměry, kde předmětem rozhodování je částka do 1 000 000 Kč. V dané věci však fakticky správce daně rozhodoval o částce 1 086 140 Kč, kterou žalobce ve svém daňovém přiznání uvedl jako výši nadměrného rozpočtu a která nebyla platebním výměrem žalobci uznána. Nebyl tedy dodržen § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu, podle kterého rozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby.
76. Soud k tomuto pochybení předně poznamenává, že daňový řád s ním žádný konkrétní následek nespojuje. Zejména podpis vedoucí oddělení, která dle podpisového řádu není k podpisu oprávněna, nečiní rozhodnutí nicotným. Podle § 105 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, pokud
- a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,
 - b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo
 - c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.
77. Chyba v tom, který zaměstnanec místně příslušného finančního úřadu rozhodnutí podepsal, není zde chybou ve smyslu § 105 daňového řádu. Zejména nejde o absenci věcné příslušnosti správce daně, ani jiný zde vyjmenovaný důvod.

78. Soud se ani nedomnívá, že by šlo o takovou vadu platebního výměru, která by v důsledku vedla k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Je nutno zdůraznit, že žalovaný zákonnost platebního výměru řádně přezkoumal a žádnou nezákonnost neshledal, případně ji napravil. V tomto ohledu je podstatné, že napadené rozhodnutí, obdobnou vadou netrpí.
79. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán
- a) napadené rozhodnutí změní,
 - b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo
 - c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.
- Daňový řád předpokládá, že vady prvostupňového řízení budou napraveny právě v řízení odvolacím. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru pak daňové řízení končí (viz i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS).
80. Žalovaný tedy neměl možnost platební výměr zrušit a věc vrátit prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení z důvodu, že jej podepsala neoprávněná osoba. Takovou možnost daňový řád nezná. Případnou chybu v tom, kdo platební výměr podepsal, lze tedy napravit pouze tak, že platební výměr k odvolacím námitkám odvolací orgán přezkoumá. Pokud jim nevyhoví, tak platební výměr potvrdí. Tím je implicitně zhojen i nedostatek v podpisu platebního výměru. Jiné způsoby řešení tohoto nedostatku platebního výměru daňový řád neumožňuje. Jak bylo řečeno již výše, nedostatek podpisu není důvodem nicotnosti platebního výměru.
81. Soudu také není zřejmé, jaké konkrétní negativní dopady do svých subjektivních práv žalobce odvozuje z toho, že platební výměr namísto ředitele podepsala vedoucí oddělení. Žalobce například nenamítá podjatost vedoucí oddělení. Soud zde odkazuje i na judikaturu správních soudů, dle které pro daňový subjekt jako adresáta rozhodnutí je podstatné, že mu bylo doručeno rozhodnutí, které je vydáno věcně, místně i funkčně příslušným správním orgánem. Již sama forma doručení písemnosti prostřednictvím datové schránky garantuje, že písemnost vydal k tomu zmocněný správní orgán. Podpisový, případně organizační řád, jsou vnitřními předpisy daného správního orgánu, které nemají charakter obecně závazné právní normy, a proto ani jejich teoretické porušení by nemohlo nijak kráti práva žalobce jako daňového subjektu. Jedině snad s výjimkou podjatosti konkrétní služební osoby (rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69, bod 109).
82. Z těchto důvodů se tedy soud nedomnívá, že nedostatek v podpisu platebního výměru, kde jej namísto ředitele územního pracoviště podepsala vedoucí oddělení daného pracoviště, způsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, či by se jednalo o takovou vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
83. Nakonec soud nepovažuje za chybné, že platební výměr neobsahuje samostatné odůvodnění, ale pouze odkazuje na úřední záznam ze dne 13. 12. 2012 o stanovení daně dle pomůcek.
84. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu 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.

85. Podle soudu lze toto ustanovení analogicky aplikovat i na případ žalobce. Platební výměr byl totiž vydán na základě výsledku postupu k odstranění pochybností a na něj navazujícího rozhodnutí o stanovení daně dle pomůcek. Na úřední záznam o stanovení daně dle pomůcek odůvodnění platebního výměru odkazuje. Úřední záznam o stanovení daně dle pomůcek zase odkazuje na úřední záznam o postupu k odstranění pochybností. Oba tyto úřední záznamy byly žalobci řádně doručeny a ten s nimi byl seznámen. Žalobce tedy byl seznámen i s důvody pro platební výměr. Platební výměr vychází výlučně z těchto dvou dokumentů. Daná situace je tedy shodná se situací, na kterou míří § 147 odst. 4 daňového řádu.

86. Ani tyto námitky nejsou tedy důvodné.

Ad 7) Žalobce dále namítá, že daň byla stanovena dle pomůcek nezákonně. Správce daně nepřihlédl k zjištěným výhodám u daně dle pomůcek a žalobce nemohl na třetí výzvu neprodleně reagovat, neboť jeho zástupkyně byla nemocná.

87. Podle § 90 odst. 4 daňového řádu neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.

88. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

89. Podle judikatury správních soudů daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně. Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67). Naopak námitkám, které nepoukazují nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 20/2014-40, bod 36).

90. V nyní posuzované věci měl žalobce v celém průběhu několik měsíců trvajících postupu k odstranění pochybností dostatek prostoru k tomu, aby poskytl součinnost správci daně a předložil mu doklady prokazující oprávněnost vykázaní přijatých plnění v rámci odpočtu DPH za předmětné období. Jak je zřejmé ze správního spisu, žalobce takovou součinnost neposkytl a nikdy žádné důkazy správci daně nepředložil. Podle soudu tedy správce daně nepochybil, pokud ve smyslu § 90 odst. 4 daňového řádu stanovil daň dle pomůcek. žalovaný pak postupoval správně, pokud odvolání zamítl.

91. Splněny byly i podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu, neboť daň nebylo možno stanovit výlučně na základě dokazování a to z důvodu absence součinnosti žalobce a nesplnění své povinnosti břemene důkazního.

92. Správce daně se dle soudu i řádně vypořádal s fakturami vystavenými společností SPS engineering. Jak vyplývá z úředního záznamu o stanovení daně dle pomůcek, správce daně nepovažoval tyto faktury za daňově uznatelné, neboť žalobce správci daně i přes výzvu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

neposkytl žádné informace, aby mohl učinit závěr, že jde o plnění použité v rámci jeho ekonomických činností pro účely dle § 72 odst. 1 ZDPH.

93. V úředním záznamu o stanovení daně dle pomůcek jsou určeny i konkrétní pomůcky, které správce daně použil. Jako pomůcky označil výpisy z bankovních účtů žalobce, zjištění z místních šetření u obchodních partnerů žalobce a údaje získané od obchodních partnerů žalobce.
94. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, proč nebylo možno na základě těchto dokumentů daň stanovit dokazováním. Žalovaný konkrétně uvedl, že absence důkazů v předmětném nalézacím řízení byla v takové míře, že dokazováním být daň stanovena nemohla z několika důvodů: a) vzhledem k tomu, že opatřené výpisy z bankovních účtů daňového subjektu obsahovaly velké množství plateb ve prospěch těchto účtů realizovaných s mnoha různými osobami, je zřejmé, že opatřené listiny týkající se uskutečněných plnění postihovaly sice značnou, nicméně pouze dílčí část ze všech plnění uskutečněných daňovým subjektem v daném zdaňovacím období; b) vzhledem k tomu, že opatřené výpisy z bankovních účtů obsahovaly velké množství plateb na vrub těchto účtů realizovaných s mnoha různými osobami, je zřejmé, že daňové doklady opatřené od společností VAS v.o.s. a SPS engineering, s.r.o. postihovaly sice značnou, avšak pouze dílčí část ze všech plnění přijatých daňovým subjektem v daném zdaňovacím období. Stran přijatých plnění uvedených na daňových dokladech přijatých od těchto plátců daně daňový subjekt neprokázal splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Stran plateb, uvedených v opatřených výpisech z účtů, odeslaných jiným subjektům, daňový subjekt nepředložil daňový doklad a neprokázal tak splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 ZDPH. Soud se s tímto hodnocením žalovaného ztotožňuje a v podrobnostech na napadené rozhodnutí odkazuje.
95. Co se týče námitky, že správce daně použil jako pomůcku příjmy na bankovních účtech za čtyři a nikoliv tři měsíce, tak soud konstatuje, že i kdyby se jednalo o pochybení, tak to nemohlo mít žádný vliv na stanovení výše daňové povinnosti. Platebním výměrem totiž nebyla za dané období zjištěna žádná uskutečněná zdanitelná plnění žalobce ani daňově uznatelná přijatá plnění. Nemohlo tedy dojít k jeho poškození zahrnutím více plnění, než by bylo oprávněné.
96. Správní orgány dle soudu i dostatečně odůvodnily závěr, že u žalobce nezjistily žádný nárok na odpočet daně v daném období. Správce daně pouze zjistil, že žalobce provozuje činnost pronajímání bytových a nebytových prostor. Tyto příjmy jsou od daně osvobozené a nelze tedy v souvislosti s nimi uplatňovat nárok na odpočet DPH. Jinou činnost přitom u žalobce v daném období nezjistil. Pokud se nyní žalobce dovolává nesprávnosti takového závěru, tak soud konstatuje, že bylo na něm, aby v průběhu řízení před správním orgánem tyto námitky podložené relevantními důkazy vznášel.
97. Je zřejmé, že stanovení daně dle pomůcek není natolik přesné jako stanovení daně na základě dokazování. Nicméně určité nepřesnosti u stanovení daně dle pomůcek lze, či je dokonce nutno, z podstaty věci tolerovat. Podle ustálené judikatury správních soudů musí být i na základě pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě. Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce

daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007 č. j. 8 Afs 128/2005-126).

98. Takové pochybení však v dané věci soud nespatřuje. Správní orgán na základě shromážděných informací dospěl k závěru, že žalobce v daném období žádné uskutečněné zdanitelné plnění neposkytl. Nejde tedy o arbitrární závěr, ale závěr podložený místními šetřeními a informacemi od několika právnických osob, kterým žalobce pronajímal prostory, jak je uvedeno v úředním záznamu o stanovení daně podle pomůcek. Žalobce ani nenamítá žádné konkrétní skutečnosti, které by tento závěr učinily zjevně nesprávným. Neuvádí jaká konkrétní zdanitelná plnění uskutečnil.
99. Soud tedy nedospěl k závěru, že by daň stanovená na základě pomůcek byla založena na zjevně nesprávných údajích nebo odporovala elementárním zásadám logiky.
100. Soud dodává, že absence uskutečněných zdanitelných plnění v daném období nijak nevylučuje oprávněnost registrace žalobce k DPH. Zdanitelná plnění mohl uskutečňovat v jiných obdobích.
101. Co se týče námitek ohledně zprůměrování spoluvlastnických podílů, tak ani zde se soud nedomnívá, že by šlo o nelogickou úvahu. Navíc tato skutečnost nijak neovlivnila daňovou povinnost žalobce, neboť se týkala příjmů od DPH osvobozených.
102. Pokud jde o přihlédnutí k výhodám dle § 98 daňového řádu, tak žalovaný přiléhavě žalobci vysvětlil, že se touto otázkou správce daně zabýval, ale žádné výhody nenalezl. Přitom není pravdou, že by se nezabýval tvrzeními žalobce ohledně výstavby a fakturami společnosti SPS engineering, jak soud již uvedl výše. Soud také podotýká, že žalobce v daňovém řízení ani v žalobě neuvedl, jaké konkrétní výhody správce daně měl aplikovat.
103. U platebních výměrů na daň stanovenou podle pomůcek se prezkumná činnost odvolacího orgánu omezuje pouze na zjištění, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, či zda byly použité pomůcky přiměřené (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Jen v tomto rozsahu pak mohou být platební výměry případně změněny. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné informace využitelné ke kvalifikovanému odhadu (viz např. rozsudek ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012-33). Tomuto požadavku správce daně i žalovaný dostály. Žádné výhody pro žalobce totiž dostupných informací nevyplývaly.
104. Nakonec žalobce namítá, že žalobce nemohl na výzvu ze dne 21. 9. 2012 neprodleně reagovat neboť jeho zástupkyně byla nemocná. Soud však uvádí, že postup k odstranění pochybností byl správcem daně ukončen až 12. 12. 2012. Žalobce měl tedy na reakci na výzvu více než dva měsíce. Správce daně tedy nevyžadoval „neprodlené“ reagování, které by mohlo být ztíženo nemocí zástupkyně žalobce. Ani takto dlouhého období však žalobce nevyužil a správci daně svá tvrzení a správnost svého daňového přiznání neprokázal. Žalobce nijak neuvádí a ani nedokládá, že by jeho zástupkyně byla nemocná od září až do prosince 2012. Nicméně i kdyby tomu tak bylo, jedná se o tak dlouhé období, že by bylo přiměřené po žalobci požadovat, aby si našel jinou osobu, která mu poskytne právní a daňové poradenství.

Ad 8) Žalobce namítá, že odvolací řízení trpělo průtahy.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

105. K tomu soud poznamenává, že i kdyby tomu tak bylo, tak se nejedná o vadu, která může mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a nešlo by tedy o důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí. Ani této námitce tedy soud nevyhověl.

Ad 9) Žalobce také namítá, že v odvolacím řízení mu bylo upřeno právo na nahlížení do spisu a nebyl s ním projednán nový právní názor žalovaného.

106. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu 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.
107. Tato situace však dle soudu v nyní posuzovaném případě nenastala. Žalovaný dokazování v odvolacím řízení neprováděl a ani nedospěl k odlišnému právnímu závěru, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalovaný věcně platební výměr, co se týče daňové povinnosti žalobce v předmětném období, potvrdil.
108. Co se týče nahlédnutí do spisu, tak na žádost žalobce žalovaný žalobci dne 28. 11. 2014 zaslal kopie dokumentů založených v odvolacím spise. S těmito se žalobce měl možnost seznámit dne 1. 12. 2014, kdy mu zásilka byla doručena. Součástí těchto dokumentů byly i podpisové vzory, které žalovaný následně použil v odůvodnění svého rozhodnutí. Tím podle soudu bylo respektováno i právo žalobce na kontradiktornosti řízení zakotvené v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobce se mohl s těmito dokumenty seznámit a měl možnost na ně reagovat. Daňový řád mimo aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu nevyžaduje stanovení konkrétní lhůty pro vyjádření. Žalovaný ve věci rozhodl až dne 18. 12. 2014, čímž dle soudu žalobci vytvořil dostatečný prostor 17 dní pro reakci na zaslané dokumenty.
109. Ani tato námitka není tedy důvodná.

Ad 10) Žalobce nakonec namítá, že byla porušena mlčenlivost, neboť s jeho osobními daty přišlo do styku velké množství osob.

110. Podle § 9 odst. 1 daňového řádu správa daní je neveřejná. Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny za podmínek stanovených tímto nebo jiným zákonem zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly.
111. Podle § 52 odst. 1 daňového řádu úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní.
112. Podle § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu o porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace úřední osobě téhož nebo jiného správce daně pro výkon jeho pravomoci.
113. Smyslem existence povinnosti mlčenlivosti ohledně skutečností, které se pracovník správce daně, eventuálně jiná osoba, dozví z titulu své účasti při správě daní, je nutnost chránit

informace, které správce daně získává o daňovém subjektu, před jejich vyzrazením neoprávněným osobám. Neoprávněnými osobami jsou zejména osoby vně správce daně, které se logicky nijak nepodílejí na činnosti správy daní. Ohledně těchto osob zákon poté zná taxativně vymezené výjimky v § 53 daňového řádu.

114. Žalobce v dané věci nijak nenamítá, že by jeho osobní data unikla mimo příslušného správce daně.
115. Žalobce nijak neargumentuje, jak by případné porušení této zásady mělo mít vliv zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Pokud se domnívá, že byla v jeho případě porušena zásada mlčenlivosti, jsou mu k dispozici jiné prostředky ochrany (jako například občanskoprávní), než žaloba proti rozhodnutí, které bylo výsledkem řízení, kde k takovému pochybení úředních osob mělo dojít.
116. Ani tuto námitku soud tedy neshledal důvodnou.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

117. Městský soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
118. Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud tedy ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 soudního řádu správního rozhodl, že žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 5. prosince 2018

JUDr. Karla Č h á b e r o v á, v.r.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.