



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **PROFI – CZ, spol. s r. o.**, se sídlem Praha 10, Moskevská 1464/61, IČ: 263 47 881, zast. Mgr. Miroslavem Surmánkem, advokátem se sídlem Praha 1, Loretánská 173/1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 10, Petrohradská 6, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se podanou žalobou domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, který spatřoval v postupu k odstranění pochybností (dále též „POP“) žalovaného jako správce daně podle zákona č. 280/2009, daňového řádu (dále jen „daňový řád“) v souvislosti s přiznáním žalobce k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období březen 2015 (dále též „rozhodné období“). Žalobce tento postup k odstranění pochybností považoval za nezákonný zásah správního orgánu, kterým byl zkrácen na svých právech ve smyslu ustanovení § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s.ř.s.“) v celém jeho celku. V žalobě popsal skutkový stav, vyličil rozhodující skutečnosti a vytýkal žalovanému nezákonné zahájení, průběh a ukončení postupu k odstranění pochybností s tím, že žalovaný při úkonech v tomto postupu ignoroval ustanovení daňového řádu, neboť nerespektoval smysl a cíl institutu, kterým je postup k odstranění pochybností, a svými úkony se tak dopustil nezákonného zásahu.

Konkrétně poukázal na výzvu k odstranění pochybností ze dne 22. 5. 2015 č. j. 3998042/15/2010-52523-108984 (dále též „výzva“) s tím, že žalovaný ve výzvě neuvedl

žádné konkrétní pochybnosti způsobem umožňujícím žalobci jejich odstranění a vyzval žalobce k předložení veškerých daňových dokladů, vztahujících se k předmětnému zdaňovacímu období.

V odpovědi na výzvu doručenou žalovanému dne 11. 6. 2015 žalobce poukázal na absenci konkrétních pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu, protože se nemůže vyjádřit a blíže nespecifikované pochybnosti odstranit, je připraven předložit správci daně další vysvětlení a důkazní prostředky za účelem odstranění těchto případných pochybností. K odpovědi připojil požadovanou evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“).

Konstatoval, že počátkem července 2015 již tomu byl téměř rok, co žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2014. V průběhu postupu k odstranění pochybností za toto zdaňovací období předložil žalobce žalovanému veškeré myslitelné doklady a vysvětlení vzniku nadměrného odpočtu - důvodem byl zejména nákup osobního automobilu v květnu 2014, který žalobce žalovanému (dokonce opakovaně) doložil. Žalovaný však kromě vyžadování a sbírání dokladů od žalobce (v nezákonném rozsahu) nevykazoval žádnou činnost a dne 28. 5. 2015 zahájil za období květen 2014 daňovou kontrolu. Při zahájení daňové kontroly za květen 2014 žalovaný vznesl jedinou otázku, na kterou mu žalobce již dvakrát odpověděl v průběhu předchozího postupu k odstranění pochybností. Zároveň žalovaný neukončeným postupem k odstranění pochybností za květen 2014 odůvodňoval zahajování postupů k odstranění pochybností za další zdaňovací období. Žalovaný postupně zahájil s odkazem na neukončený postup k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2014 postupy k odstranění pochybností za zdaňovací období prosinec 2014 a leden až duben 2015. S uvedenou praxí zahajování postupů k odstranění pochybností každý měsíc žalovaný skončil až po podání stížnosti žalobce ze dne 1. 7. 2015. Pro doplnění žalobce uvedl, že zahájení daňové kontroly za zdaňovací období květen 2014 dne 28. 5. 2015 bylo posledním úkonem, který žalovaný do dne podání žaloby v rámci této daňové kontroly vůči žalobci učinil, přičemž se jednalo o úkon čistě formální. Žalobce se tedy aktuálně zároveň brání žalobou na ochranu před nečinností ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2014, kterou podal u Městského soudu v Praze dne 3. 11. 2015 a doplnil dne 23. 11. 2015.

Z předně uvedeného důvodu podal žalobce dne 1. 7. 2015 stížnost proti postupu správce daně (žalovaného) mimo jiné v souvislosti s postupem k odstranění pochybností u přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce březen 2015, kterou žalovaný zaevidoval ve spise pod číslem jednacím 4880471/15/2010-52523-108984.

V ranních hodinách dne 27. 7. 2015 obdržel zástupce žalobce telefonický hovor od jednatelky žalobce, že do jeho sídla přišly úřední osoby žalovaného a chtěly provádět místní šetření. Žádné místní šetření však nebylo mezi žalobcem (ani jeho zástupcem) a žalovaným dohodnuto, proto na místě nebyly osoby oprávněné jednat jménem žalobce. Žalovaný o tomto sepsal dne 27. 7. 2015 úřední záznam, č. j. 5302633/15. V odpoledních hodinách dne 27. 7. 2015 bylo do datové schránky zástupce žalobce doručeno oznámení termínu místního šetření v rámci postupů k odstranění pochybností za zdaňovací období únor 2015 a březen 2015, č. j. 4942695/15/2010-62561-110554 ze dne 27. 7. 2015. Datum místního šetření byl stanoven na 18. 8. 2015. Z žalobci neznámých důvodů, je toto oznámení o termínu místního šetření uvedeno v obsahu spisu pod datem 8. 7. 2015, přitom bylo vydáno a doručeno až 27. 7. 2015.

Dne 28. 7. 2015 se uskutečnil telefonický hovor mezi zástupcem žalobce a úřední osobou žalovaného k místnímu šetření. Výsledkem telefonického hovoru byla dohoda shrnutá v emailu ze dne 28. 7. 2015, který sice (nesprávně) není součástí spisu za zdaňovací období březen 2015, ale je součástí spisu daňového řízení za zdaňovací období leden 2015 pod č. j. 5379806/15. V tomto emailu je obsaženo mimo jiné následující vyjádření zástupce žalobce: „v návaznosti na náš dnešní telefonát bych rád doplnil, že záznamní povinnost za měsíc

březen 2015 Vám již byla naší společností předložena v rámci odpovědi na výzvu k odstranění pochybností dne 11. 6. 2015. Dle naší dohody Vás žádáme o výběr daňových dokladů z předložených evidencí, které si budete přát předložit a o zaslání případných dotazů, které si budete přát zodpovědět. I přes dosavadní negativní zkušenost stále věřím Vaším slovům, že máte obdobně jako daňový subjekt zájem na rychlém a hospodárném vedení řízení. Dosavadní postupy správce daně tomu bohužel nenasvědčovaly. Prosíme Vás proto o výběr dokladů co nejrychleji, abychom Vám je mohli obratem zaslat a domluvit se na dalším postupu v řízení. Věříme, že alespoň od nynějška již budete postupovat v souladu se zásadami rychlosti a hospodárnosti tak, aby daňový subjekt nebyl nucen podávat další stížnosti"

Správce daně se však přes dohodu zástupci žalobce neozval. Dne 6. 8. 2015 proto kontaktoval zástupce žalobce telefonicky sám úřední osobu žalovaného s dotazem, zda již prošel záznamní evidence za zdaňovací období únor, březen a duben 2015 a vybral požadované daňové doklady, aby je mohl žalobce předložit. Úřední osoba žalovaného na to sdělila, že nikoliv a trvá na místním šetření dne 18. 8. 2015, při kterém bude chtít předložit veškeré přijaté i vydané daňové doklady. V takovém jednání žalovaného žalobce spatřoval významné porušení § 6 odst. 2, 4 daňového řádu a především pak § 5 odst. 3 téhož zákona. Jelikož došlo ze strany žalovaného k opakovanému porušení telefonické dohody (množství telefonů proběhlo již v červnu 2015, o nichž však bohužel neexistují žádné záznamy, jelikož žalovaný sepisuje úřední záznamy o telefonátech jen výběrově) zástupce žalobce požádal o schůzku s nadřízeným úřední osoby žalovaného.

Tato neformální schůzka proběhla dne 14. 8. 2015 v 8:00 a zástupce žalobce byl ubezpečen, že řízení bude pokračovat bez zbytečných průtahů, že žalovaný má nějaké významné pochybnosti, které prověřuje a které budou žalobci sděleny, aby se k nim mohl vyjádřit. Bohužel však ve skutečnosti od tohoto data, tj. od 14. 8. 2015 pouze začala bobtnat vyhledávací část spisu, do které žalobce neměl přístup, a žádné konkrétní pochybnosti sděleny nebyly. Pozitivním výsledkem schůzky ze dne 14. 8. 2015 byla alespoň dohoda na spojení termínů místního šetření za zdaňovací období únor, březen a duben 2015 na jediné datum, a to na 18. 8. 2015.

Dne 18. 8. 2015 se uskutečnilo v sídle žalobce místní šetření, o kterém byl sepsán protokol, č. j. 5280245/15. Úřední osoba žalovaného si úvodem tohoto místního šetření vyžádala záznamní evidenci za zdaňovací období únor 2015, kterou dle svých slov žalovaný dosud neobdržel. Přitom tato záznamní evidence byla žalovanému předložena dokonce ještě před vydáním výzvy k odstranění pochybností za zdaňovací období únor 2015, jak uvedl žalobce výše. Žalobce tedy na místní šetření dne 18. 8. 2015 přinesl několik šanonů s veškerými přijatými i vydanými daňovými doklady za zdaňovací období únor, březen a duben 2015 a nevěřicně sledoval úřední osobu žalovaného, jak teprve začíná procházet záznamní evidence za předmětná zdaňovací období a následně z nich vybírat doklady, ze kterých bude požadovat kopie. Žalobce spatřoval v kontextu s předchozími událostmi v postupu žalovaného porušení § 7 odst. 1, 2 daňového řádu a podal do protokolu o místním šetření ze dne 18. 8. 2015 další stížnost proti postupu žalovaného podle § 261 odst. 1 DŘ, protože žalobce nedisponuje proti takovému jednání úřední osoby žalovaného žádným jiným oprávněným prostředkem.

Z uvedeného podle žalobce vyplývá, že žalovanému předložil veškeré dokumenty požadované ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 22. 5. 2015 při místním šetření dne 18. 8. 2015. Záznamní evidenci k DPH za zdaňovací období březen 2015 přitom předložil již dne 11. 6. 2015, přičemž stejného dne (11. 6. 2015) vyzval žalobce žalovaného, aby si ze záznamní evidence vybral požadované doklady a sdělil mu konkrétní pochybnosti, které má odstranit.

Dne 31. 8. 2015 žalovaný doručil žalobci vyřízení jeho stížnosti ze dne 1. 7. 2015 a posoudil stížnost jako nedůvodnou (viz č. j. 5855727/15/2010-52523-108984).

Dne 8. 9. 2015 žalobce požádal Odvolací finanční ředitelství o přezkoumání způsobu vyřízení stížnosti ze dne 1. 7. 2015.

Dne 29. 9. 2015 bylo žalobci doručeno vyřízení stížnosti, č. j. 6128115/15/2010-62561-110554 vydané žalovaným dne 22. 9. 2015. Žalovaný ve vyřízení stížnosti reagoval na stížnost žalobce podle § 261 daňového řádu ze dne 18. 8. 2015, která byla podána do protokolu o místním šetření č. j. 5280245/15/2010-60561-110554 na straně 14 tohoto protokolu.

Dne 30. 9. 2015 předložil žalobce správci daně další doklady a informace, které žalovaný požadoval při místním šetření dne 18. 8. 2015. Mimo jiné byly předloženy požadované velké technické průkazy a knihy jízd k pronajatým automobilům.

Dne 5. 10. 2015 doručil žalovaný žalobci ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2015 úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností č. j. 6324724/15/2010-62561-110554. Teprve v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 10. 2015, kterým se postup k odstranění pochybností zahájený dne 22. 5. 2015 ukončil, žalovaný žalobci poprvé předestřel určité konkrétnější pochybnosti ohledně některých konkrétních přijatých zdanitelných plnění. Takový postup považoval žalobce za hrubě nezákonný.

Z výše popsaného průběhu postupu k odstranění pochybností podle žalobce vyplývá, že pochybnosti ohledně konkrétních přijatých zdanitelných plnění žalovaný poprvé vyjádřil až při ukončení postupu k odstranění pochybností. Průběh postupu k odstranění pochybností provázely průtahy způsobené žalovaným, který teprve při místním šetření dne 18. 8. 2015 poprvé vybíral daňové doklady ze záznamní evidence, která mu byla ze strany žalobce předložena již dne 11. 6. 2015.

Dne 20. 10. 2015 podal žalobce stížnost proti způsobu vedení a ukončení postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období březen 2015. V této stížnosti podrobně popsal své námitky ve vztahu ke způsobu ukončení postupu k odstranění pochybností a k obsahu úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 10. 2015.

Dne 9. 11. 2015 bylo žalobci doručeno vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 1. 7. 2015 vydané Odvolacím finančním ředitelstvím dne 9. 11. 2015, č. j.: 38431/15/5100-41457-711400.

Dne 16. 11. 2015 doručil žalovaný žalobci oznámení termínu zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období březen 2015. Daňová kontrola před vyměřením daně za zdaňovací období březen 2015 má být zahájena dne 14. 12. 2015.

Dále žalobce poukázal na ust. § 89 odst. 1, 2 daňového řádu a vyjádřil přesvědčení, že žalovaný tato ustanovení daňového řádu žalovaný při vydání výzvy k odstranění pochybností ze dne 22. 5. 2015, kterou byl postup k odstranění pochybností zahájen, ignoroval. K požadavku na konkrétnost pochybností správce daně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), např. rozsudek NSS č. j.: 8 Afs 59/2005-83 ze dne 20. 7. 2007), podle kterého *„lze přitom přisvědčit názoru žalovaného (uvedenému v jeho vyjádření ke kasační stížnosti) dle kterého při zahajování vytýkacího řízení nelze často daňovému subjektu sdělit konkrétní pochybnosti, neboť správce daně obvykle teprve prověřuje určité indicie, z nichž lze prima facie usuzovat na rozpor deklarovaného stavu (údajů uvedených v daňovém přiznání) a stavu faktického (typicky se jedná o situaci, kdy daňový subjekt přiznává bez zjevných důvodů daňovou povinnost výrazně odlišnou od předcházejících zdaňovacích období). Uvedené nelze nicméně interpretovat tak, že by výzva správce daně mohla být natolik obecná, že by z ní pro adresáta (daňový subjekt) nebylo seznatelné, v čem spočívají vytýkané pochybnosti. Nepostačí zde tedy pouhý odkaz na prokázání údajů uvedených na jednotlivých řádcích daňového přiznání.“*

Zdůraznil, že důvodem pochybností žalovaného ve výzvě byla pouhá skutečnost, že

dosud neskončil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období květen 2014, prosinec 2014, leden 2015 a únor 2015 a skutečnost, že žalobci vznikl nadměrný odpočet. Žalobce tak objektivně nemohl mít ani ponětí, které pochybnosti (a jakým způsobem) má odstranit ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2015. Žalovaný totiž žádné konkrétní pochybnosti nesdělil ani ve vztahu k postupům k odstranění pochybností, na které ve výzvě ze dne 22. 5. 2015 odkazuje.

Žalobce považoval za významné závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu NSS čj.: 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. 7. 2008, z nichž citoval: „*Ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.*” Z odůvodnění citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS dále uvedl: „*Již ze samotného znění citovaného ustanovení § 43 odst. 1 d. ř. je zřejmé, že se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit toliko takový daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotyčnému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, o průkaznosti nebo o úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dalších zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivosti údajů v tomto prohlášení uvedených. Právě existence či neexistence zákonem stanoveného typu pochybnosti správce daně je onou relevantní vlastností, která odlišuje ty daňové subjekty, které mohou být podrobeny postupu správce daně podle § 43 d. ř., a subjekty, které takovému postupu být podrobeny nesmí. Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybuujícího úsudku pracovníka správce daně. 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, vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytykácího řízení - v této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti vysvětlil resp. odstranil. Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání - taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová. Jak již shora uvedeno, existence pochybností ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. je zákonnou vstupní podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. Znamená to tedy, že pokud správce daně pochybnosti nemá (a místo nich má pouze pocit či dojem, že s daňovou povinností daňového subjektu není vše v pořádku, nebo dokonce nemá ani to a rozhodl se dotyčný daňový subjekt zkontrolovat preventivně či namátkově), nejsou dány podmínky pro zahájení vytykácího*

řízení. Stanoví-li zákon pro uplatnění určité pravomoci správce daně podmínky, nelze je ignorovat. Pokud tedy zákon podmínil zahájení vytykácího řízení tím, že musí existovat pochybnosti ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. a že tyto pochybnosti musí být daňovému subjektu sděleny (a tím daňovému subjektu říká, že správce daně po něm nemůže požadovat vysvětlení kdykoli, nýbrž jen tehdy, má-li rozumný důvod pochybovat o tvrzeních daňového subjektu), nelze příslušné ustanovení vykládat tak, že vytykácí řízení lze zahájit fakticky i tehdy, když správce daně uvedené pochybnosti nemá a daňovému subjektu je nesdělil."

Žalobce byl proto přesvědčen, že postup k odstranění pochybností za zdaňovací období březen 2015 byl zahájen pouze na základě libovůle příslušných pracovníků žalovaného založené na jejich pocitech či dojmech a nikoliv na konkrétních, jednoznačných, srozumitelných skutkových důvodech. Žalovaný žalobci žádné takové důvody nesdělil stejně tak jako nesdělil, jakým způsobem mohou být pochybnosti žalovaného vyvráceny. Žalobce splnil veškeré požadavky žalovaného předložením požadovaných dokladů. Žalovaný Postup ukončil s tím, že žalobci vyměří daň a to pouze na základě pochybností, které žalobci poprvé sdělil až při ukončení postupu k odstranění pochybností dne 5. 10. 2015. Pro doplnění žalobce uvedl, že tyto pochybnosti žalovaného sdělené mu až při ukončení postupu k odstranění pochybností rovněž nejsou podloženy žádnými konkrétními, jednoznačnými a srozumitelnými skutkovými důvody. Jedná se opět o pouhé, ničím nepodložené, dojmy při současné absolutní ignoranci principů rozložení důkazního břemene v daňovém řízení ze strany žalovaného. Kromě vytyčení zcela nekonkrétních a neodůvodněných pochybností žalovaný ve výzvách k odstranění pochybností neuvedl ani způsob, kterým by žalobce mohl jakékoliv pochybnosti správce daně případně odstranit. Pouze odkázal na § 89 odst. 2 daňového řádu, když ve výzvách uvádí: „Uvedené pochybnosti odstraňte postupem podle § 89 odst. 2 daňového řádu, tedy máte možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost tvrzených údajů prokázat.“ Smyslem a účelem ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu je přitom povinnost správce daně uvést své pochybnosti způsobem, který by umožnil daňovému subjektu odstranění těchto pochybností. Ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu je zcela evidentně zákonodárcem adresováno správci daně a zakládá mu zcela srozumitelnou povinnost, jakým způsobem má sdělit své pochybnosti daňovému subjektu. Nejen, že žalovaný ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu opakovaně porušil, když povinnost v něm zakotvenou zcela ignoroval, ale nadto jej ve svých nezákonných výzvách nesprávně citoval a vyzýval žalobce, aby podle tohoto ustanovení postupoval. Žalobce se z výše uvedených důvodů opakovaně dostával do situace, kdy mu vůbec nebylo (a doposud není) jasné, jakým způsobem by měl nekonkrétní pochybnosti žalovaného odstranit. Žalobci tak nezbývalo, než reagovat předložením záznamní evidence k DPH, daňových dokladů a vyzváním žalovaného k upřesnění (konkretizaci) údajných pochybností a důkazních prostředků vedoucích k jejich odstranění.

Dále žalobce citoval z rozsudků 1 Aps 20/2013 ze dne 25. 6. 2014 a 1 Ans 10/2012 ze dne 10. 10. 2012.

Podle žalobce žalovaný nerespektoval smysl a cíl institutu, kterým je postup k odstranění pochybností, který byl zahájen dne 22. 5. 2015, přičemž již dne 11. 6. 2015 žalovaný obdržel záznamní evidenci požadovanou ve výzvě ze dne 22. 5. 2015. Tuto záznamní evidenci si pak žalovaný poprvé „prohlédl“ až při místním šetření dne 18. 8. 2015, tj. déle než 2 měsíce po té, co ji obdržel. Dalším faktickým úkonem žalovaného bylo až ukončení postupu k odstranění pochybností dne 5. 10. 2015 s tím, že bude žalobci vyměřena daň, a to na základě pochybností sdělených žalobci poprvé právě dne 5. 10. 2015 při ukončení postupu. V návaznosti na návrh žalobce na pokračování v dokazování ze dne 20. 10. 2015 rozhodl žalovaný o zahájení daňové kontroly před vyměřením daně. Tato daňová

kontrola má být zahájena až dne 14. 12. 2015.

K tomu žalobce poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, dle kterého *„Postup k odstranění pochybností je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem. Legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou.“*

Žalobce tvrdil, že i v případě, že by žalovaný s ohledem na probíhající postup k odstranění pochybností (později daňovou kontrolu) ve věci DPH za květen 2014, prosinec 2014, leden 2015 nebo únor 2015 skutečně nějaké konkrétní pochybnosti měl (přičemž ze všech okolností vyplývá, že žalovaný žádné relevantní pochybnosti neměl a do dne podání žaloby nemá), měl ihned (namísto zahájení postupu k odstranění pochybností) ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období zahájit daňovou kontrolu. V okamžiku vydání výzvy k odstranění pochybností vztahující se ke zdaňovacímu období březen 2015 již probíhající postup k odstranění pochybností ve věci DPH žalobce za květen 2014 totiž trval přibližně deset (10) měsíců.

S ohledem na tyto skutečnosti, které byly žalovanému dobře známy, se žalovaný nemohl domnívat, že zahájení postupu k odstranění pochybností bude vhodným nástrojem k prověřování daňových povinností žalobce ve vztahu k přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2015. Pokud chtěl prověřit správnost přiznání žalobce k DPH za zdaňovací období březen 2015, měl jednoznačně jako nástroj k prověřování zvolit daňovou kontrolu a nikoliv postup k odstranění pochybností. Žalovaný tak postupoval v rozporu s citovanou judikaturou NSS. Žalovaný zahájil dne 22. 5. 2015 postup k odstranění pochybností. Žalobce vyhověl veškerým jeho požadavkům vzneseným v průběhu tohoto postupu k odstranění pochybností. Přesto žalovaný aktuálně přistupuje k zahájení daňové kontroly před vyměřením daně, a to až dne 14. 12. 2015.

Podle rozsudku NSS č. j.: 8 Afs 59/2005 - 87 ze dne 20. 7. 2007, *„nelze též připustit, aby byl daňový subjekt vyzván k předložení veškerých dokladů bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdaňovacím obdobím či uskutečněným zdanitelným plněním, tedy způsobem obsahově odpovídajícím spíše daňové kontrole“*.

Tím že žalovaný vyzval žalobce v rámci zahájení postupu k odstranění pochybností k předložení veškerých daňových dokladů, aniž by uvedl jedinou konkrétní pochybnost, která by měla být předložením veškerých daňových dokladů odstraněna, postupoval v rozporu se smyslem a účelem institutu, kterým je postup k odstranění pochybností, v rozporu s výše uvedenou judikaturou NSS a v rozporu se zásadou přiměřenosti ukotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu.

K tomu žalobce dále zmínil rozsudek NSS ve věci sp. zn. 1 Aps 20/2013 ze dne 25. 6. 2014, kde se k průběhu postupu o odstranění pochybností uvádí: *„Správce daně si musí před vydáním výzvy, např. i s využitím místního šetření, ujasnit, co považuje v daňovém řízení za sporné, nepřesné, nesprávné, neúplné nebo nepravdivé, a k odstranění těchto pochybností v celistvosti daňový subjekt vyzvat. Bylo by v rozporu se zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2), zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3) a se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1), pokud by správce daně pochybnosti seznatelné již na počátku oznamoval daňovému subjektu po částech. Prodlužoval by tak zbytečně postup odstraňování pochybností a oddaloval vyměření (doměření) daně.“*

Žalobce byl proto přesvědčen, že vydání výzvy k odstranění pochybností žalovaným představovalo toliko formální úkon, který neměl směřovat k odstranění konkrétních pochybností, ale jen účelově zamezit stanovení a vyplacení nadměrného odpočtu, který žalobce vykázal ve svém přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2015. Žalobce

pociťoval odůvodněné obavy, že tento stav neoprávněně zadržovaného nadměrného odpočtu bude nadále pokračovat po zahájení daňové kontroly dne 14. 12. 2015. Odůvodněné obavy žalobce jsou založené mimo jiné na zkušenosti se žalovaným při provádění postupu k odstranění pochybností a navazující daňové kontroly před vyměřením daně za zdaňovací období květen 2014. Žalovaný prováděl postup k odstranění pochybností přes 10 měsíců a nyní provádí daňovou kontrolu zahájenou dne 28. 5. 2015. Posledním úkonem vůči žalobci ze strany žalovaného bylo právě zahájení daňové kontroly dne 28. 5. 2015, přičemž se jednalo o úkon čistě formální.

Žalobce žádal, aby soud rozhodl, že byl postup k odstranění pochybností ve věci DPH za zdaňovací období březen 2015 nezákonným zásahem a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný ve shodě se žalobcem zrekapituloval daňové řízení a nesouhlasil s tím, že by byl postup k odstranění pochybností za zdaňovací období březen 2015 na dani z přidané hodnoty nezákonným zásahem žalovaného, a to vzhledem k následujícímu:

Žalobce se domnívá, že výzva k odstranění pochybností za předmětné zdaňovací období březen 2015 neobsahovala konkrétní pochybnosti ve smyslu judikatury NSS. A pokud by takové konkrétnosti skutečně žalovaný měl, měl zahájit ve věci daňovou kontrolu.

Žalovaný zastával názor, že výzva k odstranění pochybností za zdaňovací období březen 2015 dostala obsahovým požadavkům, jak je vymezil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008 čj. 9 Afs 110/2007 - 102, které je také citované žalobcem v podané žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. V tomto judikátu bylo také kromě žalobou zmiňovaných požadavků na konkrétnost výzev ve vytýkacím řízení (podle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) uvedeno, že ne každá formální vada vydané výzvy má za následek nezákonně zahájené vytýkací řízení. Byl zdůrazněn požadavek vzájemné součinnosti mezi správcem daně a daňovým subjektem s tím, že výzva k odstranění pochybností správce daně má umožnit daňovému subjektu, aby na ni mohl reagovat. Ve výzvě k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání za březen 2015 žalovaný, resp. jeho územní pracoviště, uvedl: „...*Po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 23. 1. 2015 za prosinec 2014 vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť dosud nebyly odstraněny pochybnosti správce daně k daňovému přiznání za zdaňovací období květen 2014, prosinec 2014, leden a únor 2015 a tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění výrazně převyšuje výši uskutečněných plnění, takže správce daně má pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a §73 zákona o DPH...*“.

Shora citované usnesení rozšířeného senátu čj. 9 Afs 110/2007 - 102 uvedlo, že „*ve výzvě správce daně podle § 43 zákona o správě daní a poplatků 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*“.

Pokud bude provedeno srovnání obsahu předmětné výzvy s požadavky vyslovenými rozšířeným senátem v tomto usnesení, pak je nutno uvést, že v konkrétní věci je třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat žalobce o

pochybnostech žalovaného, ale i to, zda žalobce byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formální se v daném případě jeví přístup žalobce, který by se snažil využívat k prohlášení nezákonnosti výzvy pouze tu skutečnost, že by žalovaným nebyly popsány v maximální možné míře konkrétní pochybnosti vůči podanému přiznání již v okamžiku zahájení postupu k odstranění pochybností, aniž by zohledňoval, zda a jak následně sám reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjel postup k odstranění pochybností. Žalobce popírá právo důkazního břemene, které mu ukládá ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, když se domnívá, že právní úprava postupu k odstranění pochybností nedává žalovanému možnost tento postup zahajovat či provádět svévolně dle vlastní úvahy, a že výzvy k předložení všech dokladů za celé zdaňovací období jsou nezákonné. Jde o nepřipustný extenzivní výklad z judikatury NSS, který by vedl k tomu, že žalovaný nemůže provádět postupy k odstranění pochybností v okamžiku, kdy přesně nezjistil konkrétní pochybnosti u podaných daňových přiznání. S odkazem na konstantní judikaturu NSS (viz judikát spis. zn. 8 Af 38/2011 ze dne 23. 2. 2012) je třeba přihlídnout k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Výzva naznačovala jisté pochybnosti žalovaného o uplatněném nadměrném odpočtu za dané zdaňovací období a i pokud by případně obsahovala jisté pochybení ve své textaci, nedosáhlo by takové pochybení za dané situace takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzvy a na ní navazujícího postupu k odstranění pochybností. Pochybnosti měl žalovaný i z toho důvodu, že nejsou ukončena daňová řízení i za jiná zdaňovací období (květen 2014, prosinec 2014, leden a únor 2015) a ani za toto zdaňovací období nesplnil žalobce svoji povinnost tvrzení a snaží se obrátit povinnost důkazního břemene vůči žalovanému.

Je třeba konstatovat, že nelze považovat za porušení zásady rovnosti to, že se správce daně rozhodne u některých daňových subjektů provést postup k odstranění pochybností a u jiných nikoli. Neexistuje subjektivní právo daňového subjektu, aby jej správce daně nezatěžoval zahajováním postupu k odstranění pochybností. Okolnosti každého daňového subjektu a každého daňového plnění jsou z podstaty věci jedinečné a nelze paušálně shledávat porušení práv pouze v tom, že v některých případech správce daně k tomuto kroku přistoupí a v některých nikoli. Proto je irelevantní námitka porušení zmiňovaných judikátů NSS, protože postup žalovaného se odvíjí v rámci zákona.

V uvedené výzvě k odstranění pochybností žalovaný vyzval žalobce k předložení veškerých daňových dokladů. Žalovaný dle názoru žalobce postupoval v rozporu se smyslem a účelem institutu, kterým je postup k odstranění pochybností, v rozporu s judikaturou NSS a v rozporu se zásadou přiměřenosti ukotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný se k těmto skutečnostem několikrát vyjadřoval v rámci prošetření stížností podaných v rámci postupu k odstranění pochybností- např. ve vyřízení stížnosti č. j.: 5855727/15/2010-62561-109000 ze dne 27. 8. 2015, které mj. posuzovalo Odvolací finanční ředitelství, které prošetřovalo způsob vyřízení stížnosti 5855727/15/2010-62561-109000 pod č. j.: 38431/15/5100-41457- 711400 a konstatovalo, že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti posoudilo jako nedůvodnou.

Podle názoru žalobce řada dokladů, které žalovaný v průběhu postupu k odstranění pochybností požadoval, ani nesouvisela se zdaňovacími obdobími, za která byly postupy k odstranění pochybností vedeny (např. nákupy a prodeje automobilů v letech 2013- 2015. Přesto i tyto doklady byly žalovanému předloženy. Dále žalobce uváděl, že žalovaný nerespektuje rozdělení důkazního břemene mezi žalovaného a žalobce tak, jak by dle právních předpisů a judikatury správních soudů měl. Žalobce je toho názoru, že své primární důkazní břemeno v daném případě unesl tím, že předložil záznamní evidenci, potažmo další doklady, ve vztahu k prověřovanému zdaňovacímu období. Tím důkazní břemeno přešlo dle

názoru žalobce na žalovaného. Pokud žalovaný měl konkrétní důvodné pochybnosti o správnosti či úplnosti předložené záznamní evidence a dalších dokladů, měl tyto pochybnosti žalobci sdělit a vyzvat ho k odstranění těchto pochybností. Toto se však nestalo, správce daně své důkazní břemeno neunesl, a důkazní břemeno tudíž nepřešlo zpět na žalobce. Žalobci však nebylo a doposud není jasné, co by měl žalovanému předkládat.

K těmto skutečnostem žalovaný uvedl, že sdělil žalobci v úředním záznamu č. j.: 6324724/15/2010-62561-110554 ze dne 5. 10. 2015, že má přetrvávající pochybnosti o tom, že pronajatá vozidla sloužila k uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Z důvodů výše uvedených, byl také za uvedené zdaňovací období ukončen postup k odstranění pochybností a byla zahájena daňová kontrola před vyměřením daně. Žalovaný považoval celý postup k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíc březen 2015 za zákonný a vedený plně v souladu se všemi ustanoveními daňového řádu. Správce daně dále pokračuje v režimu daňové kontroly v prověřování dodavatelů žalobce, ověřování vyžádaných důkazních prostředků, prověřování vozidel v databázi evidence vozidel a dalších šetření i bez součinnosti s žalobcem. K možnosti zahájit po ukončení postupu k odstranění pochybností daňovou kontrolu se rovněž opakovaně vyjádřil NSS, přičemž takový postup lze jednoznačně aprobovat (např. NSS ze dne 10. 10. 2012 spis. zn. Ans 10/2012 a NSS zn. 9 Afs40/2014).

S ohledem na výše uvedené žalovaný pro úplnost uvedl, že v případě, kdy sám shledá důvody pro pokračování dokazování v rozsahu zahájeného postupu k odstranění pochybností, je rovněž nadbytečné poskytnutí patnáctidenní lhůty k podání návrhu na provedení dalších důkazů v souladu s ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu, neboť nebylo po ukončení postupu k odstranění pochybností vydáno rozhodnutí ve věci a další dokazování bude probíhat v rámci daňové kontroly.

Žalovaný zastával názor, že v předmětném daňovém řízení nebyl postup k odstranění pochybností prováděn mimo právní rámec a nebyl nezákonný, tudíž není možno postup žalovaného hodnotit z hlediska nezákonného zásahu v souladu s ustanovením §82 s.ř.s.

Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce argumentoval obdobně jako v podané žalobě. K tvrzení žalovaného „*tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění (ř. 40 I.207.046,--Kč) výrazně převyšuje výši uskutečněných plnění (daň na výstupu 116.684,-- Kč ř. 1 a 2)*“ měl za to, že žalovaný srovnává dvě nesrovnatelné kategorie - základ daně na vstupu a daň na výstupu. To může vyvolat dojem, že hodnota přijatých zdanitelných plnění skutečně výrazně převyšovala hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění. Faktem ovšem je, že nadměrný odpočet vykázaný v přiznání k DPH Žalobce za březen 2015 (tedy rozdíl mezi daní na vstupu ve výši 253.810,- Kč a daní na výstupu ve výši 116.684,- Kč) činil pouze 137.126,- Kč. Uvedené srovnání tedy považoval za úmyslně zavádějící.

K vyjádření žalovaného „*Nepřípustně formální se v daném případě jeví přístup žalobce, který by se snažil využívat k prohlášení nezákonnosti výzvy pouze tu skutečnost, že by žalovaným nebyly popsány v maximální možné míře konkrétní pochybnosti vůči podanému přiznání již v okamžiku zahájení postupu k odstranění pochybností, aniž by zohledňoval, zda a jak následně sám reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjel postup k odstranění pochybností.*“ a k jeho poukazu na judikaturu NSS „*S odkazem na konstantní judikaturu NSS (viz judikát spis. zn. 8 Af 38/2011 ze dne 23. 2. 2012) je třeba přihlídnout k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků.*“ konstatoval, že jeho přístup v žádném případě „nepřípustně formální“ není, neboť žalovaný žalobci pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků za celou dobu trvání postupu k odstranění pochybností

nesdělil. Skutečnost, že žalobce žalovanému předložil všechny dokumenty, které po něm požadoval při místním šetření dne 18. 8. 2015, v žádném případě neznamena, že by žalovanému byly pochybnosti sděleny zmíněným způsobem. Svědčí to pouze o ochotě žalobce k součinnosti se žalovaným.

Vyjádření žalovaného „*Pochybnosti měl žalovaný i z toho důvodu, že nejsou ukončena daňová řízení i za jiná zdaňovací období (květen 2014, prosinec 2014, leden a únor 2015) a ani za toto zdaňovací období nesplnil žalobce svoji povinnost tvrzení a snaží se obrátit povinnost důkazního břemene vůči žalovanému.*“, považoval žalobce za nepravdu, neboť splnil svoji povinnost tvrzení, řádně podává svá přiznání k DPH a ani zdaňovací období květen 2014, prosinec 2014, leden až březen 2015 nebyla v tomto ohledu výjimkou. Dále nepovažoval za pravdivé, že se žalobce snaží „*obrátit povinnost důkazního břemene vůči žalovanému*“. Povinnost důkazního břemene nelze nijak obracet, nýbrž je jasně stanovena zákonem a judikaturou správních soudů, z nichž vyplývá, jak je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Žalobce pouze žalovaného v minulosti opakovaně upozorňoval na to, že žalovaný zmíněná pravidla porušuje v situaci, kdy daňovému subjektu na počátku ani v průběhu postupu k odstranění pochybností nesdělil jedinou konkrétní a skutkově odůvodněnou pochybnost, vyzval ho k předložení veškerých podkladů a žalobce mu tyto předložil. V takové situaci samozřejmě nemůže být důkazní břemeno na straně žalobce, jelikož daňový subjekt nemá žádné ponětí o tom, co by měl žalovanému předkládat za důkazy a (a to především) co by měl vůbec dokazovat.

Žalovaný dále uvedl „*Je třeba konstatovat, že nelze považovat za porušení zásady rovnosti to, že se správce daně rozhodne u některých daňových subjektů provést postup k odstranění pochybností a u jiných nikoli. Neexistuje subjektivní právo daňového subjektu, aby jej správce daně nezatěžoval zahajováním postupu k odstranění pochybností. Okolnosti každého daňového subjektu a každého daňového plnění jsou z podstaty věci jedinečné a nelze paušálně shledávat porušení práv pouze v tom, že v některých případech správce daně k tomuto kroku přistoupí a v některých nikoli. Proto je irelevantní námitka porušení zmiňovaných judikátů NSS, protože postup žalovaného se odvíjí v rámci zákona.*“

Žalobce považoval citované vyjádření žalovaného za nesrozumitelné, neboť porušení zásady vůbec nenamítal a už vůbec ne z důvodů uváděných žalovaným. Judikatura, kterou žalobce citoval v žalobě, se vztahuje:

- a) k požadavkům na konkrétnost pochybností uvedených ve výzvě k odstranění pochybností
- b) k zákazu libovůle správce daně při výběru, zda zahájí postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu
- c) k rozsahu dokladů, které je správce daně oprávněn při jednotlivých postupech po daňových subjektech požadovat a
- d) k rozporu se zásadou hospodárnosti, zdrženlivosti, přiměřenosti a rychlosti, pokud správce daně pochybnosti seznatelné již na počátku oznamuje daňovému subjektu po částech (resp. až po mnoha měsících při skončení postupů k odstranění pochybností).

Z uvedeného vyplývá, že žalobce žádnou judikaturu ve vztahu k zásadě rovnosti v žalobě neuvedl. Z uvedeného také vyplývá, že se žalovaný ve vyjádření s judikaturou citovanou v žalobě beze zbytku nevypořádal.

Žalobce trval na svých žalobních námitkách, považoval za nutné přesné zjištění skutkového stavu soudem a vzhledem k tomu, že vyjádření žalovaného považoval za zavádějící, nepřesné či nepravdivé, popřípadě nesrozumitelné, navrhl nařízení ústního projednání dané věci, které umožní přímou konfrontaci žalobce se žalovaným v podrobnostech týkajících se skutkového stavu, jakož i právního posouzení věci. Žalovaný postoupil soudu spisový materiál včetně výzvy k předání informací na technických nosičích

dat č. j. 7506964/15 ze dne 21. 12. 2015 a včetně výzvy k prokázání skutečností č. j. 397620/16 ze dne 25. 1. 2016, které byly vydány v rámci probíhající daňové kontroly. Žalovaný však soudu nepředložil odpovědi žalobce na tyto výzvy. Pro úplnost spisového materiálu proto žalobce své odpovědi na výzvy k replice přiložil.

Ústní jednání se konalo v nepřítomnosti zástupce žalobce, který, ač byl řádně obeslán, se na něj nedostavil. Zástupce žalovaného učinil nesporným skutkový stav a průběh postupu k odstranění pochybností tak, jak je žalobce popsal v žalobě a replice. Soud neprovedl žalobcem navržené důkazy, neboť o skutkovém stavu, jak jej popsal žalobce, nebylo mezi stranami sporu, nadto je většina listin, které žalobce k důkazu navrhoval, součástí spisového materiálu, předloženém žalovaným soudem.

Při posouzení oprávněnosti podané žaloby soud předně uvádí, že neshledal důvod odchýlit se od závěrů, které v obdobné věci týchž účastníků řízení již vyslovil v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 9 A 252/2015-61.

Dále soud považuje za vhodné vymezit, v jakých jednáních a postupech žalovaného žalobce patří za nezákonný zásah.

Žalobcovy výhrady nezákonnosti celého postupu k odstranění pochybností, jímž žalovaný ověřoval daňovou povinnost žalobce za zdaňovací období březen roku 2015 (dále též „rozhodné období“), postihují 3 okruhy jednání žalovaného, vzhledem k tomu, že se tyto okruhy (žalobní body) vzájemně prolínají, pojedná o nich soud vcelku.

Prvním jednáním/úkonem, vůči němuž směřují námitky žalobce, a to námitky zásadní a stěžejní, je výzva žalovaného ze dne 22. 5. 2015 (dále též „výzva“), vydaná podle § 89 odst. 1 daňového řádu a její obsah.

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

Podle § 89 odst. 2 daňového řádu ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

Tvrzení žalobce, že výzva žalovaného porušuje ust. § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu pro nekonkrétnost pochybností správce daně o výši daňové povinnosti žalobce a tím neumožňuje žalobci, aby pochybnosti správce daně odstranil, nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

Výzva správce daně na dvou důvodech a to, že:

- dosud nebyly odstraněny pochybnosti správce daně k daňovému přiznání za zdaňovací období květen 2014, prosinec 2014, leden 2015 a únor 2015
- tvrzená hodnota přijatých zdanitelných plnění výrazně převyšuje výši uskutečněných plnění, takže správce daně má pochybnosti o tom, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, zda byla tvrzená zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata od plátců ve výši vykazované v přiznání.

Kromě uvedených důvodů žalovaný ve výzvě výslovně vyzval žalobce k prokázání, že plnění byla přijata od plátců daně a že žalobce má daňové doklady, s tím, aby žalobce předložil evidenci uskutečněných plnění a objasnil způsob jejího vedení.

Z uvedených důvodů zcela zřejmě vyplývá zdroj pochybností žalovaného, tkvící v situaci, kdy se u žalobce doposud nepodařilo objasnit skutečnosti vedoucí jej k vykazování nadměrného odpočtu i za jiná zdaňovací období, když se ohledně těchto období nepodařilo daňová řízení ukončit. Z ničeho nevyplývá, že by postup žalovaného ve vztahu k období květen 2014, prosinec 2014, leden 2015 a únor 2015 (dále též „další zdaňovací období“) byl nezákonným a také není předmětem přezkumu soudem v tomto řízení. Ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím tedy nelze s jistotou usuzovat na libovůli žalovaného a není tedy vyloučeno, že i pro tato další zdanitelná období je prověřováno daňové tvrzení žalobce opodstatněně. Určitý proces ověřování daňové povinnosti žalobce, společně s tím, že se jej doposud nepodařilo ukončit, může vzbudit pochybnosti správce daně o tom, zda i pro jiná zdaňovací období, v nichž je rovněž nadměrný odpočet nárokován, jsou nároky žalobce oprávněné a podložené reálným plněním. V této souvislosti je třeba poznamenat, že v každém zdaňovacím období dochází k různým obchodním transakcím, okolnostem přijímání a uskutečňování zdanitelných plnění, platbám za tato plnění a vystavování daňových dokladů, takže i daňová tvrzení daňových subjektů jsou jedinečná a nelze vyloučit, že jejich ověřování za jednotlivá zdanitelná období (zde měsíční) budou podléhat jiným procesům ověřování a posuzování odlišných nároků. Proto, jsou-li u žalobce prověřovány nároky na nadměrné odpočty a jeho daňová tvrzení za jiná zdanitelná období (žalobce mimo výše uvedených dalších zdanitelných období v podaných stížnostech ke správci daně zmiňuje i zahájení postupů k odstranění pochybností také za duben 2015), nelze dovozovat, že důvodem k vydání předmětné výzvy k rozhodnému zdaňovacímu období byl toliko vykázaný nadměrný odpočet. Samotná skutečnost – vykázaní nadměrného odpočtu nebyla automatickým důvodem pro pochybnosti žalovaného. Důvodem pro vydání výzvy v tomto směru bylo ověřování daňových tvrzení žalobce za jiná zdaňovací období v dosud neukončeném procesu ověřování nároku na nadměrný odpočet, což přineslo pochybnost o věrohodnosti nároků žalobce na nadměrné odpočty a o tom, zda je žalobce své nároky schopen prokázat. Soud k tomu ověřil skutečnosti známé mu z úřední činnosti (ve věci sp. zn. 9 A 252/2015-zdaňovací období prosinec 2014, 9 A 253/2015-zdaňovací období leden 2015, 9 A 254/2015-zdaňovací období únor 2015, 9 A 256/2015-zdaňovací období duben 2015) a sice, že výzvy byly žalobci za další zdaňovací období dávány v období od 19. 2. 2015 do 19. 6. 2015, místní šetření proběhla ve dnech 1. 4. 2015 a 18. 8. 2015, záznamy o průběhu postupu k odstranění pochybností byly sepsány a žalobci doručeny dne 5. 10. 2015, dne 16. 11. 2015 byl žalobci oznámen termín zahájení daňové kontroly dne 14. 12. 2015, k čemuž také za zdaňovací období prosinec 2014, leden 2015, únor 2015, březen 2015 a duben 2015 dne 14. 12. 2015 došlo. Žalovaný tak u těchto zdaňovacích období přešel z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly v rozmezí od 10 do 6 měsíců (u postupu k odstranění pochybností za květen 2014 byla daňová kontrola zahájena dne 28. 5. 2015). Z uvedeného je patrné, že výzvy za další zdaňovací období byly vydávány v krátkých časových mezích tak, jak se objevovaly pochybnosti správce daně v běhu času, na ně pak bez delší časové prodlevy navazovala místní šetření, byly sepsány záznamy o průběhu POP a zahájeny daňové kontroly před vyměření daně. Soud v tomto postupu správce daně nezákonnost proto neshledal.

Bez ohledu na to, zda při prověřování daňové povinnosti za další zdaňovací období měl či neměl být zvolen jiný prostředek (daňová kontrola), je pro posouzení zákonnosti výzvy za rozhodné období relevantní okolnost, že se v součinnosti se žalobcem k tomuto datu nepodařilo proces ověřování daňové povinnosti za další zdaňovací období ukončit. Jen ve spojitosti s uvedeným je třeba posuzovat další důvod výzvy k odstranění pochybností,

spočívající také ve výrazném převýšení hodnoty přijatých zdanitelných plnění nad plněními uskutečněnými, tedy v nadměrném odpočtu.

Výzva žalovaného tak byla v době jejího vydání přiměřeným kontrolním prostředkem s ohledem na rozsah daňové povinnosti žalobce, který byl ověřován.

Rozsah prověřované daňové povinnosti žalobce má také vliv na posouzení, zda výzva splňovala požadavky na konkrétnost určitých pochybností správce daně.

Konkrétnost předmětné výzvy je splněna požadavkem žalovaného na předložení dokladů o přijatých zdanitelných plněních a evidenci uskutečněných zdanitelných plnění toliko za rozhodné zdaňovací období. Jde o rozsah plnění, který by bylo možné prokázat na základě daňových dokladů, případně jiných důkazních prostředků, prokazujících obchodní transakce žalobce v tomto měsíci. Je zřejmé, že to není správce, kdo je obeznámen s obchodní činností daňového subjektu tak, aby mohl již od počátku, kdy vydává výzvu k odstranění pochybností, daňový subjekt konkrétněji vyzvat k prokázání určitých skutečností. Je na správci daně, aby se nejprve seznámil s fakturačními doklady či záznamní evidencí a posoudil, zda je dostatečná a způsobila odstranit jeho pochybnosti. Na správci daně v této fázi postupu k odstranění pochybností při vydání výzvy nelze požadovat, aby své pochybnosti vyjádřil v míře konkrétnosti, kterou doposud z činnosti daňového subjektu nezná. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (srov. rozsudek č. j. 9 Afs 110/2007-102) vyslovil, že ucelené a najisto postavené (tedy konkrétní) poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, vycházející ze skutkových poznatků správce daně a jako jeden z těchto skutkových důvodů Nejvyšší správní soud příkladmo uvedl i dlouhodobé sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu. V souzené věci tedy nešlo o abstraktní důvod pochybností, který by byl vyjádřen tolik odkazem na určitý řádek daňového přiznání, jak žalobce nepřiléhavě poukazuje na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 9Afs 110/2007.

Jestliže žalobci bylo zcela jednoznačně dáno na vědomí, že je zpochybňováno přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění za rozhodné zdaňovací období, pak se žalobce nedůvodně brání argumentem, že se nemohl k pochybnostem správce daně vyjádřit a šlo jen o obecné tvrzení. Žalobce jednoznačně seznal, že má prokázat přijetí svých plnění a jejich uskutečnění daňovými doklady za dané období, tedy mohl upřesnit, jaká zdanitelná plnění, s jakými dodavateli a s jakými odběrateli uskutečňoval. Žalobce, pokud taková plnění uskutečnil, měl by fakturační i jiné – reálné okolnosti svých plnění znát. Žalobce, jak je patrné z jeho postupu, tyto pochybnosti naznal a mohl na ně reagovat, neboť je nesporné, že žalovaný vyzval žalobce k předložení daňových dokladů vztahujících se k prověřovanému období a žalobce tyto doklady předkládal v průběhu postupu k odstranění pochybností. Učinil tak pro upřesnění určitých dat z důvodu rozporů mezi daňovými doklady a záznamní evidencí, pro odstranění pochybností správce daně, zda byla tvrzená zdanitelná plnění na vstupu skutečně přijata od plátců ve výši vykazované v přiznání, k prokázání, že nárok na odpočet daně u přijatých plnění uvedených v podaném daňovém přiznání byl uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH, tj. plnění byla přijata od plátců daně, a za tím účelem byl vyzván k předložení evidence uskutečněných plnění a objasnění způsobu jejího vedení. Žalobce tedy věděl, co má prokazovat a jakým způsobem, a proto mohl jakýmikoliv důkazními prostředky svou obchodní činnost mající vliv na nadměrný odpočet doložit. Věcný a časový rozsah prověřovaných plnění a nároku na odpočet daně byl žalobci dán na vědomí a umožňoval mu na výzvu žalovaného v daném věcném a časovém rozsahu své daňové povinnosti reagovat, což žalobce činil a svou součinnost poskytoval.

Pro posouzení zákonnosti výzvy jako prvního úkonu v rámci postupu k odstranění pochybností a její přiměřenosti bylo jediné podstatné, že volba tohoto kontrolního postupu a jeho zahájení vydáním výzvy, byla založena na důvodech způsobilých založit pochybnosti

(nikoliv jistotu) správce daně o poměrech žalobce a jeho daňových povinnostech a byla zvolena pro konkrétní věcný a časový rozsah, jemuž odpovídal požadavek žalovaného na předložení dokladů k prokázání plnění a který žalobci umožňoval reagovat a prokázat výši jeho daňové povinnosti. Výzva žalovaného splňovala požadavky ust. § 89 odst. 2 daňového řádu, žalovaný v ní sdělil žalobci důvody postupu k odstranění pochybností a způsob, jakým by žalobce měl pochybnosti odstranit. Nebyla výrazem libovůle žalovaného, žalobce ostatně sám v podané žalobě přiznává, že výzvě porozuměl, neboť sám uvádí, že mu nezbývalo, než reagovat předložením záznamní evidence k DPH a daňových dokladů.

Z uvedených důvodů není žalobní tvrzení o nezákonném zásahu, spočívajícím v obsahu výzvy jako úkonu zahajujícího postup k odstranění pochybností důvodné.

Jinou otázkou je, zda se předloženými důkazními prostředky žalobci podařilo pochybnosti správce daně odstranit a zda další průběh postupu k odstranění pochybností byl potřebný a naplňoval smysl tohoto kontrolního institutu, vedoucího k rozhodování v přiměřeném čase, bez zbytečných průtahů a bez obsahově i časově náročného dokazování.

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

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

Ve fázi vyměřovacího řízení v procesu odstraňování pochybností není na správci daně, aby prokazoval daňovou povinnost žalobce, nejde o opatřování skutečností a poznatků průkazných, nýbrž pouze zpochybňujících a vyvracejících tvrzení daňového subjektu. Prokáže - li správce daně daňovému subjektu existenci pochybností o jeho daňovém tvrzení, nemění se důkazní břemeno daňového subjektu a břemeno důkazu o daňové povinnosti spočívá stále na daňovém subjektu.

Unesením důkazního břemene v daňovém řízení se správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek č. j. 2 Afs 32/2015) zabývaly dlouhodobě v řadě svých rozsudků s jednoznačným závěrem, že břemeno tvrzení i břemeno důkazu o daňovém tvrzení leží na daňovém subjektu, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti účetnictví žalobce, z něhož vzchází údaje daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení „vyvracející“ tvrzení daňového subjektu. Daňové řízení není řízením nalézacím a jeho účelem při posuzování nároku na odpočet daně není, aby správce daně na místo daňového subjektu nahrazoval daňové doklady vlastním dokazováním a došetřováním rozhodných skutečností. Prokázání toho, že došlo k přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění, je na daňovém subjektu, který toto plnění uskutečňuje a má k tomu dostupné poznatky.

Na potřebnosti a způsobu prokazování daňové povinnosti žalobce v daném případě závisel průběh postupu k odstranění pochybností. Pro posouzení zákonnosti průběhu k odstranění pochybností není relevantní jen fakt, že žalobce žalovanému součinnost poskytoval, což je nesporné, ale zda jeho odpovědi a reakce na výzvy žalobce vedly k efektivnímu a pružnému prověření jeho daňové povinnosti.

Povahu a smysl postupu k odstranění pochybností vyložil již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, a to i v návaznosti na právní názor, který učinil ve vztahu k právní úpravě

vytýkáciho řízení dle § 43 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. j. 10 Afs 79/2014-45). Pro případ obou uvedených právních úprav, ale i ve vztahu k jiným postupům správce daně, které přispívají ke zjištění a vyměření daňové povinnosti ve správné výši (vyhledávací činnost, místní šetření, daňová kontrola) vyhodnotil, že 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 hranice postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu, vyplývajícím z § 89 odst. 1, § 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 opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, a správce daně jej využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností. Zákonná úprava postupu k odstranění pochybností sleduje rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani přidané hodnoty). Ačkoliv zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoliv průtahů.

Městský soud v Praze proto z hlediska tvrzené nezákonnosti považuje za stěžejní, že z podkladů daňového řízení, dále shodně z rekapitulace skutkového stavu tvrzeného žalobcem v podané žalobě, z obsahu jím podaných stížností a i z úředního záznamu ze dne 5. 10. 2015 o průběhu postupu k odstranění pochybností dle § 90 daňového řádu vyplývá a je nesporné, že žalobce i žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností od vydání výzvy činili ve vzájemné součinnosti na sebe navazující úkony, směřující k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření splnění daňových povinností žalobce při existenci důkazního břemene žalobce (viz výše). Po zahájení daňové kontroly dne 14. 12. 2015 byl žalobce vyzván k prokázání některých požadovaných údajů týkajících se daně na vstupu z pronájmu konkrétních vozidel a předložení informací v rozsahu účetní knihy (výzvami správce daně ze dne 21. 12. 2015 a 25. 1. 2016).

Úkony správce daně k odstranění uvedených nesrovnalostí byly od místního šetření dne 18. 8. 2015 činěny v časové posloupnosti, když ještě 30. 9. 2015 předložil žalobce doklady a informace požadované správcem daně při místním šetření, mj. velké technické průkazy a knihy jízd k pronajatým automobilům. Současně je mezi účastníky nesporné, že žalovaný a jeho nadřízený vyřizovali opakované stížnosti žalobce a jeho žádosti o prošetření způsobu jejich vyřízení, dne 5. 10. 2015 byl zpracován záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností, který byl téhož dne žalobci doručen.

Lze tak uzavřít, že žalovaný průběžně soustřeďoval podklady pro ověření daňové povinnosti žalobce, prováděl dokazování a vyhodnocoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, avšak pro neprůkaznost části dokladů žalobce se mu nepodařilo proces ověřování v rámci postupu k odstranění pochybností ukončit. Soud rovněž nemohl nepřihlédnout k tomu, že žalobce ani v podaných stížnostech nepřispěl k osvětlení své daňové povinnosti, ačkoliv bylo v jeho zájmu tak učinit. Ve svých stížnostech pouze rekapituloval úkony správce daně a odkazoval na judikatorní standardy včetně citace rozhodnutí soudů.

Pokud žalobce shledává postup k odstranění pochybností za dané období časově příliš dlouhý a má za to, že mělo být přistoupeno k daňové kontrole hned, soud jeho stanovisko nesdílí z důvodů shora uvedených a dodává, že zákon nestanoví určitý časový prostor k základnímu prověření uplatněného nároku a nestanoví věcnou či časovou mez, z níž by bylo možné dovodit možnost uplatnění institutu postupu k odstranění pochybností a délku jeho trvání. Judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce zákonnosti postupu k odstranění pochybností je proto třeba i ve smyslu samotné této judikatury považovat za nikoliv vždy obecně použitelnou na každý případ, ale musí být individuálně posuzovány okolnosti případu včetně toho, jak k celému postupu přispěl i daňový subjekt. Trvání POP od 22. 5. 2015, resp. od 25. 5. 2015 kdy byla výzva žalobci doručena, do 5. 10. 2015 s následným zahájením daňové kontroly (dne 16. 11. 2015 oznámení o zahájení DK dnem 14. 12. 2015) je odrazem těchto individuálních okolností dané věci a soud je nezákonným neshledal. Správce daně totiž musí mít určitý časový prostor k prověření daňových dokladů a k analýzám faktur a záznamní evidence, proto nelze jeho postup považovat za prodlevu, zvláště, když žalobce ani ke dni ukončení POP veškeré údaje nepředložil. Žalobce neprokazoval materiální podstatu fakturovaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, jeho výhrady proti postupu žalovaného se zaměřily na nesouhlas s výzvou. Správce daně nemusel vydávat další výzvy k odstranění pochybností, neboť pochybnosti se týkaly věcně a časově souvisejících plnění za rozhodné období, ke kterému již byla výzva vydána.

Nesouhlas žalobce s postupem k odstranění pochybností, který se odvíjí od jeho přesvědčení, že již správci daně osvětlil vyvstalé pochybnosti a rozpornosti za předmětné zdaňovací období a jeho názor na jiný procesní postup (novou výzvu), nejsou pro kvalifikaci jednání žalovaného jako nezákonného zásahu nezákonný rozhodné. Také proto soud nepřistoupil k provedení důkazů navržených žalobcem, neboť nebyl dán důvod k provedení důkazů, o jejichž obsahu není mezi účastníky sporu či jsou součástí spisového materiálu, který si soud k posouzení zákonnosti postupu žalovaného vyžádal.

Soud nepřezkoumává daňovou povinnost žalobce. Postup žalovaného z hlediska unesení důkazního břemene a správnosti daňové povinnosti žalobce je přezkoumatelný soudem v rámci případné žaloby proti rozhodnutí o daňové povinnosti. Z hlediska zásahové žaloby však soud zkoumá, zda procesní chování daňového subjektu a správce daně směřuje ke kýženému cíli – ověření daňové povinnosti v časově přiměřené době a prostředky, které umožňují daňovou povinnost ověřit a zda úkony postupu jsou v daném okamžiku a v daných souvislostech ověřování opodstatněné a na sebe věcně a časově navazují. To bylo v dané věci splněno. Zjištěná časová prodleva je v této věci pochopitelná vzhledem k analýze dokladů žalobce a jeho záznamní povinnosti v rozsahu desítek faktur, způsobu přístupu žalobce k požadavkům žalovaného a i další paralelní činnosti správce daně vůči jiným daňovým subjektům. Žalovaný zahájil daňovou kontrolu poté, kdy zjistil, že i přes zpočátku jeví se jednoduchost ověřování daňové povinnosti žalobce toliko v rámci měsíčního rozsahu plnění marně činí úkony pro ověření jeho daňové povinnosti.

Žalovaný nepostupoval v rozporu se zákonem ani při ukončení postupu k odstranění pochybností. Tento postup byl ukončen úředním záznamem ze dne 5. 10. 2015, podle něhož žalovaný nepokračoval v dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností, a byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za rozhodné zdaňovací období před vyměřením.

Pokud žalobce brojil proti stanovisku žalovaného ve vyjádření k žalobě ve věci dodržení zásady rovnosti v daňovém řízení, soud k tomu poukazuje na obsah vyjádření žalovaného k žalobě, z něhož je zřejmé, že žalovaný tuto argumentaci užil v souvislosti s odkazem na konstantní judikaturu NSS v otázce náležitosti výzvy správce daně v POP a smyslu požadavků kladených na výzvu, nevyjadřoval se tedy k námitce žalobce, jak se mylně žalobce domnívá.

Soud považuje shora uvedenými důvody za vyvrácené tvrzení žalobce, že žalovaný uvedl konkrétní pochybnosti až v záznamu o ukončení postupu k odstranění pochybností za rozhodné zdaňovací období, jakož i tvrzení o nezákonném postupu správce daně v jeho průběhu a zakončení. Podle závěru soudu nelze žalobcem namítané jednání žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností kvalifikovat jako nezákonný zásah žalovaného, kterým by žalobce byl přímo zkrácen na svých právech.

Soud proto nedůvodnou žalobu podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, žalovanému, který byl procesně úspěšný, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

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

V Praze dne 13. ledna 2017

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková