



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Michala Mazance a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **REGULUM, spol. s r.o.**, se sídlem Novodvorská 1062/12, Praha 4, zastoupená Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o ochraně před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 25. 3. 2019, čj. 52 Af 47/2018-64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný zahájil u žalobkyně postup k odstranění pochybností týkajících se oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH za měsíce listopad 2017 (ve výši 783 642,93 Kč) a prosinec 2017 (ve výši 231 301 Kč). Pochybnosti se konkrétně týkaly faktického přijetí zdanitelných plnění od některých dodavatelů. Jelikož postup k odstranění pochybností nevedl k jejich objasnění, zahájil žalovaný podle § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), u žalobkyně daňovou kontrolu.

[2] Žalobkyně se žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále „krajský soud“) domáhala určení, že zahájení neomezené daňové kontroly dne 21. 8. 2018 je nezákonným zásahem. Navrhla dále, aby soud žalovanému zakázal v kontrole pokračovat a přikázal mu obnovit stav, který tu byl před nezákonným zásahem, tedy aby pokračoval v postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně poukazovala především na to, že žalovaný nesplnil povinnost plynoucí z § 90 odst. 1 daňového řádu a o průběhu uvedeného postupu k odstranění povinností nese-psal protokol (úřední záznam). Bez seznámení žalobkyně s přetrvávajícími pochybnostmi a bez poskytnutí možnosti tyto pochybnosti vyvrátit důkazními návrhy, nebyl žalovaný oprávněn zahájit daňovou kontrolu.

[3] Krajský soud žalobu shora označeným rozsudkem zamítl. Vyšel z toho, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola probíhají nezávisle a jde o samostatné „zásahy“. Samotná nezákonnost postupu k odstranění pochybností proto nemá automaticky za následek nezákonnost daňové kontroly. Žalobkyně reagovala na řádně odůvodněné výzvy k odstranění pochybností pouze zasláním kopií listin, u nichž nebylo možné ověřit autenticitu, a které formálně potvrzovaly údaje uvedené žalovaným ve výzvách. Nijak však nereagovala na pochybnosti žalovaného a nepředložila důkazní prostředky tyto pochybnosti vyvracející. Žalovaný proto správně uzavřel, že postup k odstranění pochybností je nutno ukončit a provést další dokazování. Žalovaný sice při ukončení postupu k odstranění pochybností pochybil, ale samotné ukončení takového postupu nemůže být z povahy věci nezákonným zásahem. Nadto žalovaný dané pochybení napravil a důvody přechodu do daňové kontroly dodatečně žalobkyni sdělil. Dodatečné sdělení důvodů není ani podle komentářové literatury nezákonným zásahem. I kdyby totiž žalovaný umožnil žalobkyni podat návrh na doplnění dokazování ještě před zahájením daňové kontroly, samotné dokazování by bylo možné provést až v jejím rámci. Z pohledu žalobkyně tak není rozdíl mezi tím, zda mohla návrh na provedení dokazování podat před či po zahájení daňové kontroly a zvolený postup žalobkyni nijak nezkrátil. Všechna práva mohla realizovat v průběhu daňové kontroly. Pokud jde o námitku nesprávně stanoveného rozsahu daňové kontroly, v protokolu o jejím zahájení je uvedeno, že je zahájena v neomezeném rozsahu. Žalovaný však po skončení postupu k odstranění pochybností činil pouze kroky vedoucí k odstranění pochybností vymezených v daných výzvách. Fakticky tak postupoval dle § 90 odst. 3 daňového řádu a do práv žalobkyně nezasáhl. To platí tím spíše, že žalovaný je oprávněn v průběhu daňové kontroly její rozsah rozšířit. Krajský soud zdůraznil, že samotné porušení zákona nelze považovat za nezákonný zásah, pokud současně žalovaný v důsledku takové nezákonnosti konkrétním způsobem přímo nezasáhl do práv žalobkyně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítla předně, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu se zákonem. Krajský soud zde nesprávně aplikoval závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, čj. 9 Afs 276/2014-43, podle něhož je sice možné „překlopit“ postup k odstranění pochybností do daňové kontroly, nejprve ale musí být postup k odstranění pochybností ukončen a následně teprve zahájena daňová kontrola. Žalovaný postup k odstranění pochybností zákonným způsobem neukončil, a proto je zahájení daňové kontroly nezákonným zásahem. Stěžovatelka polemizuje i s tím, že na výzvy reagovala pouze

pokračování

zasláním kopií listin. Krajský soud pominul část žaloby, v níž tvrdila, že kopie zaslala z důvodu pouze částečného vyhovění její žádosti o prodloužení lhůty k odpovědi na výzvu žalovaného (žalovaný lhůtu prodloužil pouze o minimální možnou dobu). Byl to tedy žalovaný, kdo projevil svévoli a neochotu. V rozporu se zásadou vstřícnosti neuvedl, co mu bránilo vyhovět žádosti o prodloužení lhůty v plném rozsahu. Jeho rozhodnutí proto bylo šikanózní a svévolné. Stěžovatelka zaslala pouze kopie listin z důvodu enormního vytížení jejího zástupce, autenticitu zaslaných kopií bylo navíc možno ověřit u stěžovatelky i jejích obchodních partnerů. Závěr žalovaného i krajského soudu o neodstranění pochybností je pouze v rovině nepřezkoumatelného tvrzení, neboť žalovaný žádné důkazní prostředky nehodnotil. Nemohl tudíž dospět k závěru o neodstranění pochybností. Takový postup je v rozporu s § 90 odst. 1 daňového řádu.

[5] Nepřezkoumatelný je také závěr krajského soudu, podle něhož byl do vyhledávací části spisu důvodně zařazen úřední záznam čj. 1545688/18/2809-60562-609389, jehož obsah zůstal před stěžovatelkou utajen. Krajský soud stejně jako žalovaný neuvedl důvod pro takový postup. Úřední záznam o hodnocení důkazních prostředků není možné již z povahy použít jako důkaz. Žalovaný úřední záznam záměrně ukrýval, aby stěžovatelka nemohla zjistit, zda předložením požadovaných dokumentů odstranila pochybnosti či nikoli. Žalovaný ani krajský soud navíc neuvedli, jak by zpřístupnění úředního záznamu zmařilo či ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu. Podle stěžovatelky je dokladem pro uplatnění odpočtu DPH daňový doklad, a je tedy logicky důkazním prostředkem o tom, kdo zdanitelné plnění provedl. Povinností žalovaného proto bylo předložené doklady zpochybnit, což neučinil. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka také v tom, že se krajský soud řádně nevypořádal s její argumentací obsaženou v replice k vyjádření žalovaného. V této souvislosti citovala část repliky, z níž především plyne, že při posuzování, zda odstranila pochybnosti, žalovaný nehodnotil předložené důkazní prostředky. Údajný dodavatel IEPS Consulting, a. s., stěžovatelce žádné zboží nedodal, pochybnosti ohledně dodavatele S&E Renewals, s. r. o., jsou účelové, úřední záznam nemůže být důkazním prostředkem a jeho utajování je důkazem svévole žalovaného. V replice též uvedla, že žalovaný sám přiznal pochybení při ukončení postupů k odstranění pochybností a uvedení nesprávného rozsahu daňové kontroly. Poukázala i na to, že žalovaný není jejím místně příslušným správcem daně.

[6] V doplnění kasační stížnosti (prostřednictvím nového zástupce) stěžovatelka zopakovala výše reprodukovanou argumentaci a dodala, že nelze uvěřit tomu, že by žalovanému tak jednoduché zjištění, zda předmětná plnění uskutečnili tři deklarovaní dodavatelé, trvalo více než rok. Místo rychlých místních šetření u dodavatelů stěžovatelky žalovaný provádí zdoluhavé výsledky svědků, u kterých je nutná přítomnost zástupce stěžovatelky, což ji nadměrně zatěžuje.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Dodal, že stěžovatelkou zmiňovaný úřední záznam se vztahuje ke zdanitelnému plnění (studie k bytovému areálu), které bylo předmětem postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontroly. Podklady zmiňované v úředním záznamu začal žalovaný získávat ještě v průběhu postupů k odstranění pochybností. Od odběratele stěžovatelky získal objednávku, na které je zmíněn název areálu a parcelní čísla předmětných pozemků. Po nahlédnutí do katastru nemovitostí opatřil žalovaný kupní smlouvu, v níž je studie

zmíněna a dále uvedeno, že byla zpracována již v září 2012. I na základě toho se žalovaný rozhodl zahájené postupy k odstranění pochybností ukončit a přejít do daňové kontroly. Předpokládal totiž delší dokazování a neměl k dispozici všechny podklady, k jejichž předložení stěžovatelku vyzval. V dalším průběhu se žalovaný se stěžovatelkou domluvil na zahájení daňové kontroly a již v jejím průběhu vyzval danou architektu k poskytnutí údajů a předložení listin souvisejících se studií. Po obdržení odpovědi vyhotovil zmiňovaný úřední záznam, ve kterém zrekapituloval získané důkazní prostředky a s ohledem na probíhající postup daňové kontroly jej zařadil do vyhledávací části spisu. Stěžovatelce jej zpřístupnil až po vyhotovení výzvy k prokázání skutečností. Žalovaný si je vědom nepoužitelnosti daného úředního záznamu jako důkazu. Práva stěžovatelky nijak nezkrátil, neboť v rámci daňové kontroly výše uvedenou výzvou přenesl důkazní břemeno zpět na ni. V dalším průběhu daňové kontroly tedy stěžovatelka může předkládat důkazní prostředky.

[8] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného poukázala na to, že žalovaný v případě daného úředního záznamu jednal svévolně ve snaze zabránit jí vyvrátit další pochybnost. Po seznámení se s danou pochybností (týkající se architektonické studie) ji stěžovatelka žalovanému vysvětlila a své tvrzení doložila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka kasační stížnost podala z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Uplatnila kasační námitky týkající se jednak nedostatečného vypořádání některých žalobních námitek (resp. argumentace uvedené v replice), a jednak samotné nezákonnosti postupu žalovaného při odstraňování pochybností a následné daňové kontrole. Zejména zpochybňuje, zda byl žalovaný oprávněn zahájit daňovou kontrolu pro neodstranění pochybností.

[13] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, kterou stěžovatelka v různých souvislostech v rámci kasační stížnosti opakovaně zmiňuje. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za

pokračování

nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, či rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí bude dána také tehdy, pokud z něj není zřejmé, které podklady vzal soud v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[14] V návaznosti na shora vymezená obecná východiska Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu neshledal, a to ani s přihlédnutím ke kasačním námitkám stěžovatelky. Namítaná nepřezkoumatelnost měla podle stěžovatelky spočívat předně v opomenutí žalobní argumentace, podle níž žalovaný svévolně nevyhověl její žádosti o prodloužení lhůty k reakci na výzvu k odstranění pochybností v plném rozsahu. V tomto ohledu je nicméně zřejmé, že odůvodnění napadeného rozsudku vychází z toho, že stěžovatelka sice za nezákonný zásah považuje zahájení daňové kontroly, avšak příčiny nezákonnosti spatřuje v postupech, které tomuto zásahu předcházely. Podle krajského soudu však postupy pro odstranění pochybností a daňová kontrola tvoří relativně samostatné postupy, které probíhají nezávisle a je nutno je považovat za samostatné „zásahy“. Případná nezákonnost postupů nemá podle napadeného rozsudku automaticky za následek nezákonnost následné daňové kontroly. Krajský soud přdestřel situace, v nichž mohou pochybení v rámci postupu k odstranění pochybností ovlivnit zákonnost samotné daňové kontroly, současně ovšem dodal, že žádná z takových situací v dané věci nenastala. Z uvedeného tak lze dovodit, k jakému závěru krajský soud dospěl, jelikož rozhodování o prodloužení lhůty se odehrávalo ještě ve fázi postupů k odstranění pochybností. Nesouhlas stěžovatelky s reprodukovánými závěry krajského soudu ještě nemůže způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[15] Totéž v obecné rovině platí i ve vztahu k tvrzenému opomenutí argumentace stěžovatelky obsažené v replice k vyjádření žalovaného k žalobě. K případnému zohlednění dílčích argumentů stěžovatelky uplatněných v této replice je Nejvyšší správní soud nucen především konstatovat, že stěžovatelka v kasační stížnosti tuto repliku obsáhle doslova odcitovala, aniž by však uvedla, jaké konkrétní (pro danou věc relevantní) otázky žalovaný opomněl, a především jaký vliv na zákonnost daného rozsudku takové opomenutí mohlo mít. Řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 části věty za středníkem s. ř. s., je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody tvrzené nezákonnosti uvedenými v kasační stížnosti, a proto preciznost ve formulaci stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2011, čj. 1 As 67/2011-108 či ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54). Uvedení konkrétních kasačních námitok nelze nahradit zopakováním argumentace uplatněné v žalobě, neboť žalobní námitky směřují proti jinému rozhodnutí či postupu (zde tvrzenému nezákonnému zásahu) než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2007, čj. 8 Afs 106/2006-58). Zbývá ještě dodat, že k namítané místní nepřislušnosti žalovaného (kterou stěžovatelka v citaci repliky v rámci kasační stížnosti zvýraznila) se krajský soud v bodě 18. napadeného rozsudku vyjádřil, a to tak, že oprávnění žalovaného k postupu ve věci plyne z § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.

[16] Nepřezkoumatelný není ani závěr krajského soudu, podle něhož stěžovatelka neodstranila pochybnosti žalovaného. Krajský soud svůj závěr ve vztahu k této otázce přezkoumatelně osvětlil v bodě 15. odůvodnění napadeného rozsudku. Poukázal v této souvislosti především na to, že na řádně odůvodněné výzvy žalovaného reagovala stěžovatelka pouze zasláním kopií listin (u nichž nebylo možno ověřit jejich autenticitu), které formálně potvrzovaly údaje již uvedené žalovaným ve výzvěch, nijak však nereagovala na žalovaným vyslovené pochybnosti, již vůbec pak nepředložila důkazní prostředky tyto pochybnosti vyvracející. Zmínil v této souvislosti i konkrétní fakturu (dodavatel S&E Renewals, s. r. o.). S ohledem na výše uvedené tedy není důvodná argumentace stěžovatelky, podle níž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[17] Jde-li o kasační námitky týkající se samotného právního posouzení věci, relevantní právní úpravu zde představuje především § 89 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *„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.“* Z § 90 téhož zákona se dále podává, že *„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. (odst. 2)“,* přičemž *„pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (odst. 3).“*

[18] Stěžovatelka v této souvislosti v první řadě poukazuje na to, že žalovaný neukončil postup k odstranění pochybností zákonem předvídaným způsobem, v důsledku čehož je zahájení daňové kontroly nezákonným zásahem. K tomu lze připomenout, že v projednávané věci není mezi účastníky sporu o tom, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu, aniž by stěžovatelce sdělil výsledky postupu k odstranění pochybností či jí umožnil podat návrh na doplnění dokazování. To napravoval až v samotném průběhu daňové kontroly (sdělení žalovaného ze dne 21. 9. 2018, resp. 4. 10. 2018). Nejvyšší správní soud k tomu především předesílá, že 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 i daňová kontrola jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o jejich použití i volbě se dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31). Pro posouzení daně kasační námitky je dále podstatné, že stěžovatelka se v nyní projednávané věci domáhala u krajského soudu vydání rozsudku, kterým by soud vyslovil, že zahájení daňové kontroly bylo nezákonné. Její kasační námitky se však v této souvislosti týkají pochybení žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností, aniž by však bylo zřejmé, jak tvrzená pochybení žalovaného negativně do práv stěžovatelky zasahují (stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti pouze obecně zmiňuje některé zásady správy daní dle daňového řádu). Poukazuje-li stěžovatelka v této souvislosti (shodně jako krajský soud) na shora již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 276/2014, je třeba připustit, že z jeho odůvodnění se skutečně podává, že před zahájením daňové kontroly musí být nejprve

pokračování

ukončen postup k odstranění pochybností. Nelze však přehlédnout (ostatně plyne to výslovně i z částí citovaných stěžovatelkou), že tento rozsudek současně předpokládá, že oba zmiňované postupy jsou samostatné, přičemž nezákonnost samotného postupu k odstranění pochybností, nemá automaticky za následek nezákonnost daňové kontroly [viz bod 18. odůvodnění citovaného rozsudku]. Na to ostatně přílehavě pokazuje v odůvodnění napadeného rozsudku i krajský soud.

[19] Přestože je kasační argumentace stěžovatelky koncipována tak, že v kasační stížnosti obsáhle cituje jednotlivé části napadeného rozsudku a k nim připojuje své námitky i další poznámky, lze ze souhrnu této argumentace dovodit, že stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak žalovaný hodnotil pochybnosti týkající se shora označených zdaňovacích období. K tomu nicméně Nejvyšší správní soud připomíná, že v rámci postupu k odstranění pochybností není předpokládáno vedení složitého dokazování. Zákon v podstatě předpokládá systém „otázka – odpověď“. Složitější dokazování by mělo být vedeno až v rámci daňové kontroly, která má být zahájena namísto postupu k odstranění pochybností, nebo by se do ní měl postup „překlopit“ (viz Rozehnal, T.: *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019). Stejně tak je třeba zdůraznit, že přechod na daňovou kontrolu není odvislý výhradně od aktivity daňového subjektu. Také správce daně se totiž může kdykoliv v průběhu postupu k odstranění pochybností rozhodnout na daňovou kontrolu přejít. To platí zejména tam, kde by pokračování v postupu k odstranění pochybností bylo časově náročné, tudíž by daňovou kontrolu suplovalo. V takovém případě se dá dokonce hovořit o jeho povinnosti (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016). Jinak řečeno, každý z uvedených postupů má jiný smysl, přičemž k rozsáhlejšímu „dialogu“ mezi daňovým subjektem a správcem daně je určena právě daňová kontrola, kterou v projednávané věci žalovaný zahájil, a nikoliv postup k odstraňování pochybností, v němž (i dle petitu žaloby) chtěla stěžovatelka pokračovat.

[20] Upozorňuje-li stěžovatelka v souvislosti se zahájením daňové kontroly na svévoli žalovaného, je třeba zdůraznit, že ve vztahu k požadavku nutnému pro vyhovění zásahové žalobě v podobě přímého zásahu do práv (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2017, čj. 1 Afs 217/2017-34) v kasační stížnosti žádnou relevantní argumentaci v návaznosti na závěry krajského soudu nenabízí. Vztahy mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou mohou nepochybně s ohledem na rozličný procesní postup i individuální okolnosti každé věci doznat různé podoby. Je třeba připustit, že mohou nastat i okolnosti, za kterých bude mít pochybení správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností vliv též na zákonnost daňové kontroly, resp. jejího zahájení. To koneckonců v napadeném rozsudku vysvětluje i krajský soud a Nejvyšší správní soud k jeho odůvodnění dodává, že výše uvedené se může týkat například i otázky rozsahu odstraňovaných pochybností a rozsahu navazující daňové kontroly (tímto směrem ovšem stěžovatelka v kasační stížnosti nemíří).

[21] Lze tedy uzavřít, že v projednávané věci k závěru o nezákonnosti zahájení daňové kontroly z důvodu pochybení žalovaného v průběhu postupu k odstranění pochybností v mezích uplatněných kasačních námitek dospět nelze. Poukazuje-li stěžovatelka též na to, že k výzvě žalovaného doložila pouze kopie listin z důvodu jeho svévole při prodloužení lhůty pro vyhovění výzvě žalovaného, Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá, než opět poukázat na chybějící relevantní argumentaci stěžovatelky směřující k tomu, jak uvedený

postup zasáhl do jejích práv, přestože především na tomto závěru odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu stojí. Postup k odstranění pochybností není postupem obligatorním nýbrž fakultativním, přičemž judikatura Nejvyššího správního soudu směřuje oproti argumentům stěžovatelky k tomu, aby případné dokazování probíhalo právě v rámci daňové kontroly a nikoliv v rámci postupu k odstraňování pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61). I v tomto ohledu tedy napadený rozsudek krajského soudu obстоjí.

[22] Důvodem pro zrušení napadeného rozsudku pak nemůže být ani argumentace krajského soudu, na níž stěžovatelka taktéž upozorňuje, a která se týká obsahu úředního záznamu čj. 1545688/18/2809-60562-609389. Ten byl při zahájení daňové kontroly a po určitou dobu jejího průběhu zařazen do vyhledávací části spisu. Je třeba sice dát stěžovateli za pravdu v tom, že odůvodnění krajského soudu týkající se zařazení daného úředního záznamu do vyhledávací části spisu pro možné použití jako důkazu v daňovém řízení je nepřesné. Ostatně i sám žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vysvětluje, že v rámci dokazování provádí hodnocení nashromážděných důkazních prostředků v úředním záznamu uvedených a je si vědom, že daný úřední záznam samotný nemůže být použit jako důkaz. Výše uvedené nicméně nemůže nic změnit na podstatě závěrů, k nimž dospěl krajský soud. Nepřezkoumatelné (či snad případně dokonce nezákonné) vysvětlení týkající se zařazení daného úředního záznamu do vyhledávací části spisu, v důsledku čehož se s tímto záznamem mohla stěžovatelka seznámit až v průběhu daňové kontroly samotné, totiž ve shodě s výše již opakovaně zmiňovanými závěry, nemůže bez dalšího znamenat zásah do práv stěžovatelky spočívající v nezákonném zahájení daňové kontroly. Výše uvedené platí tím spíše, že daný úřední záznam se týkal pouze jednoho z dodavatelů, u kterého pochybnosti vznikly.

[23] Zbývá ještě dodat, že vyjadřuje-li stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti pochybnosti o průběhu samotné daňové kontroly, jedná se o argumentaci, kterou se Nejvyšší správní soud nemůže blíže zabývat. Žalobou podanou ke krajskému soudu se totiž stěžovatelka domáhala ochrany před zásahem spočívajícím v zahájení daňové kontroly, čímž byl v žalobním řízení vázán krajský soud, jehož rozsudek je právě v tomto rámci také přezkoumáván v kasačním řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. března 2020

Milan Podhrázký
předseda senátu