



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Jana Čížka a soudců

Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobce: **M. V.**
bytem X

zastoupen daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou
sídlem U Bulhara 3/1611, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19802/18/5200-10421-709857,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 9. 2017, č. j. 4212065/17/2114-50521-109834 a č. j. 4212193/17/2114-50521-109834, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2011 (ve výši 275 730 Kč) a 2012 (ve výši 88 110 Kč) a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně.
2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) dodatečné platební výměry potvrdil a zamítl žalobcova odvolání.

Obsah žaloby

3. Žalobce se domáhá žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 10. 7. 2018, zrušení napadeného rozhodnutí.
4. Žalobce obsáhle rekapituluje průběh daňového řízení a obsah všech svých podání a stížností uplatněných v jeho průběhu. Žalobce na mnoha místech cyklicky opakuje uplatněné námitky, soud proto níže podává rekapitulaci základních žalobních bodů. Žalobce namítá, že mu správce daně neumožnil korespondenční nahlížení do daňového spisu. Správce daně se nedostavil k jednání dne 28. 7. 2015 (ani se neomluvil a nenavrhl nový termín jednání), nedošlo tak k provedení žalobcem navrhovaných důkazních prostředků (žalobci nebylo umožněno je předložit) a v tom důsledku k chybnému dodatečnému stanovení daně z příjmů.
5. Žalobce do dnešního dne nebyl informován o novém termínu výsledku svědka N., který se omluvil z výsledku původně nařízeného dne 7. 7. 2015. Žalobce byl tímto postupem omezen na svých právech, neboť dokazování neproběhlo řádně a správce daně žalobci nesdělil, proč neprovedl výslech svědka. Správce daně nevedl řádně spis (číslo jednací písemnosti _____ vydané _____ dne 8. 7. 2015 bylo o 8 729 jednotek nižší než číslo jednací sdělení ze dne 7. 7. 2015). Výzva k prokázání skutečností neobsahovala ve výroku žádnou lhůtu pro splnění povinností, ale pouze v odůvodnění. Měla tedy pouze informativní charakter.
6. Průběh jednání, které u správce daně proběhlo dne 11. 5. 2016, je dílčím způsobem zaznamenáno v protokolu o ústním jednání. Skutečný průběh je zaznamenán na zvukové nahrávce, kterou žalobce navrhuje provést jako důkaz, neboť může dosvědčit neochotu pracovníků správce daně naplnit účel jednání a současně prokázat, že žádné výsledky daňové kontroly nebyly s žalobcem projednány. I tento protokol měl o 544 827 jednotek nižší číslo jednací než sdělení ze dne 18. 4. 2016 (či o 544 828 jednotek nižší číslo než vyrozumění ze dne 19. 4. 2016 apod.), což opět svědčí o nesprávném vedení daňového spisu. Žalobce po pracovnících správce daně požadoval předložení úředního záznamu svědčícího o tom, že jsou v projednávané věci úředními osobami. K jeho předložení však nedošlo, čímž byl účel jednání dne 11. 5. 2016 (seznámení s výsledky kontrolního zjištění) zmařen. Žalobcova zástupkyně byla vázána povinností mlčenlivosti, nemůže proto projednávat záležitosti svého klienta s kýmkoli, koho potká na finančním úřadu. Pracovnice správce daně své pověření nebyly ochotny ani schopny prokázat. Pro žalobce proto bylo překvapivé, že mu bylo dne 26. 5. 2016 doručeno rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, neboť dosud nebyl s kontrolními zjištěními seznámen (byly mu předány pouze výsledky kontrolního zjištění na dani silniční). Povinnost vyjádřit se ve stanovené lhůtě ke kontrolním zjištěním tak byla nesplnitelná.

7. Pro žalobce bylo překvapivé i oznámení o projednání zprávy a o ukončení daňové kontroly ze dne 1. 2. 2017. V něm bylo nepravdivě uvedeno, že žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, že mu byly předány záznamy o výsledcích kontrolního zjištění a že nevyužil lhůty pro vyjádření se k těmto výsledkům. Žalobce požádal o odročení projednání zprávy o daňové kontrole, čemuž správce daně konkludentně vyhověl. Žalobce navrhl správci daně, že pokud chce ukončit daňovou kontrolu projednáním zprávy, měl by nejprve žalobce seznámit s hodnocenými skutečnostmi, zjištěnými důkazními prostředky a jejich hodnocením a v neposlední řadě se shrnutím výsledků kontrolních zjištění. Pro žalobce proto bylo překvapivé, že byl dopisem ze dne 18. 4. 2016 (*správně zřejmě 18. 4. 2017, pozn. soudu*) vyzván k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a bylo mu dokonce oznámeno, že je hotová zpráva o daňové kontrole. Žalobce přitom dosud nebyl řádně vyzván k prokázání skutečností (lhůta nebyla ve výroku výzvy, viz výše). Žalobce dne 15. 6. 2016 požádal z důvodu opatrnosti o prodloužení lhůty, očekával proto důvodně, že jeho námitky budou vyřízeny a bude seznámen se shromážděnými důkazními prostředky a s výsledkem kontrolního zjištění. Je nesmyslné požadovat po žalobci, aby se vyjadřoval k výsledku kontrolního zjištění, který mu není znám.
8. Správce daně i po 31. 3. 2017, kdy mu byla do datové schránky doručena plná moc nové žalobcovy zástupkyně, doručoval písemnosti původnímu zástupci, čímž porušil zákonem uloženou povinnost mlčenlivosti.
9. Správce daně následně stanovil termín projednání zprávy o daňové kontrole na 1. 6. 2017, což bylo pro žalobce nepochopitelné, neboť dosud nebyl vyslechnut svědek N., žalobci nebylo umožněno z důvodů na straně správce daně předložit připravené důkazní prostředky a žalobce nebyl seznámen se shromážděnými důkazními prostředky a jejich hodnocením. Na tyto zásadní skutečnosti žalobce správce daně v průběhu daňové kontroly mnohokrát upozorňoval. Správce daně to však ignoroval a vršil jednu chybu za druhou. Žalobce se z tohoto termínu jednání omluvil (osobní jednání považoval žalobce za tohoto stavu za nadbytečné a nevhodné), správce daně však jeho žádosti nevyhověl. Takový přístup považuje žalobce za vysloveně formální a nepřijatelný.
10. Dne 20. 7. 2017 žalobce obdržel oznámení o projednání zprávy a ukončení daňové kontroly, které bylo obdobného obsahu jako oznámení ze dne 1. 2. 2017 a 15. 5. 2017, pouze termín byl stanoven na 27. 7. 2017. Žalobci tak nebyla poskytnuta minimální zákonná osmidenní lhůta podle § 32 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“). Žalobce na toto oznámení reagoval písemností ze dne 24. 7. 2017 (stížnost, omluvenka a žádost), jejíž obsah v žalobě opakuje (stejně jako obsah stížností, jíž brojil proti způsobu vyřízení svého podání ze dne 24. 7. 2017). Žalobce v této souvislosti opětovně zdůrazňuje, že nebyl seznámen s výsledky kontrolního zjištění a nebyla s ním projednána kontrolní zjištění, nebyl seznámen s důkazními prostředky a nebylo mu umožněno se ke kontrolním zjištěním a důkazním prostředkům vyjádřit.
11. Žalobce následně rekapituluje obsah a způsob vyřízení svých stížností, se kterým v každém případě nesouhlasí. Vyřízení stížnosti proti zaslanému obsahu spisu (ze dne 5. 9. 2017) bylo pouze formální. K doložení svých tvrzení žalobce navrhuje k důkazu sestavu písemností, kterou má být prokázáno systematicky chybné vedení daňového spisu. Žalobce dne 24. 7. 2017 podal žádost o korespondenční nahlížení do spisu a zaslání vybraných písemností. Až dne 11. 9. 2017

mu byly doručeny pouze některé z vyžádaných písemností. Správce daně pouze obecně uvádí, že listiny, které nebyly zaslány, již od správce daně obdržel, či jde o žalobcovu podání. Správce daně tvrdí, že kopie budou zaslány po uhrazení správního poplatku, žádnou výzvu k jeho úhradě však žalobce neobdržel. Správce daně je nečinný, porušuje zásadu spolupráce a bezdůvodně neumožnil korespondenčně nahlížet do spisu.

12. Žalobce dále namítá, že doměřovací řízení zahájené na dani z přidané hodnoty, dani silniční a dani ze závislé činnosti nebylo do prekluzivní lhůty ukončeno, respektive ani neprobíhalo. Zahájená daňová kontrola u daně ze závislé činnosti nebyla doposud ukončena.
13. Písemnost nazvaná zaslání zpráv o daňové kontrole obsahuje nepravdivé údaje (že byl žalobce seznámen s výsledky kontrolních zjištění, že se opakovaně vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole). Žalobce v této souvislosti odkazuje na své stížnosti a podněty. Žalobce se vždy omluvil, na jednání dne 4. 5. 2017 předvolán nebyl. Až z nedatovaných zpráv o daňové kontrole se žalobce dozvěděl, že existují důkazy získané na několika šetřeních města Mšena, z nichž správce daně činí závěr, že byla na zakoupených pozemcích prováděna stavební činnost od roku 2009 do roku 2014, jejímž výsledkem byla stavba kanceláře. K těmto důkazům se však žalobce nemohl do ukončení daňové kontroly vyjádřit. Tyto důkazy naopak svědčí o tom, že stavba byla již v roce 2010 hotová (viz revize elektrického zařízení), což by dosvědčil svědek N. Vyloučené výdaje jsou výdaji na opravy majetku dle předložené evidence dlouhodobého majetku, jak vyplývá i z obsahu jednotlivých dokladů. Správce daně žádným způsobem neosvědčil a neprokázal, že by se jednalo o výdaje na technické zhodnocení či nákup dlouhodobého majetku, to neplatí ani z jejich obsahu.
14. Po podání odvolání žalobce dne 27. 11. 2017 správci daně oznámil, že hodlá nahlížet do spisu. Byl nemile překvapen, že musel hodinu vyčkávat, než bude spis připraven, aby posléze zjistil, že se spis u správce daně nenachází. Žalobce se nedozvěděl, kde se spis nachází, ale bylo mu překvapivě doručeno napadené rozhodnutí. Nahlížení do spisu mu nebylo umožněno ani 20. 6. 2018.
15. Žalobce považuje za překvapivý úvod napadaného rozhodnutí, podle kterého je předmětem sporu pouze procesní otázka. Žalobce nemohl precizovat hmotněprávní podstatu sporu, neboť neví, co vedlo správce daně k tomu, že vyloučil výdaje na opravy majetku podle § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 375/2011 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ze základu daně. Žalobce výdaje správně uplatnil jako položku snižující základ daně, neboť se jednalo o výdaje na opravu jeho hmotného majetku, to byl připraven prokázat jak svědeckou výpovědí pana N., tak důkazními prostředky i na jednání dne 28. 7. 2015, to se však z důvodů na straně správce daně nekonalo a správce daně již chtěl předčasně projednávat kontrolní výsledky. Zprávy o daňové kontrole nepravdivě uvádějí, že žalobce byl seznámen s kontrolními zjištěními. Až ze zprávy se žalobce dozvídá některé skutečnosti a zjišťuje, že správce daně disponuje dalšími důkazními prostředky.
16. Za překvapivé považuje žalobce také stanovení penále. V rámci správního trestání s ním nebylo zahájeno žádné řízení a nebylo mu umožněno se vyjádřit. Sankci (penále) uvedenou v dodatečných platebních výměrech považuje za nepřiměřenou.

Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předeslal, že některé žalobní námitky nebyly uplatněny v odvolání, ačkoli v jejich uplatnění žalobci nic nebránilo. Tyto námitky se obsahově zčásti kryjí s opakovanými stížnostmi a námitkami v dalších podáních, která žalobce činil v průběhu řízení.
18. V protokolu č. j. 2965233/15/2114-60561-204369 bylo uvedeno, že termín na doložení dokladů byl domluven na 28. 7. 2015 v 10:00 hod., nikoli že byl domluven nový termín jednání opět na adrese X. Žalobce vytrhává tuto větu z kontextu a dává jí jiný, dle žalovaného účelový, význam. Žalovaný připomíná rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Odpovědným za předložení důkazů byl žalobce, nikoli žalovaný. Argumentace, podle které „nebylo komu předložit důkazní prostředky“, je čistě účelová. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, proč bylo upuštěno od dalšího předvolávání svědka N. (nadbytečnost). K námitkám nesprávného vedení spisu žalovaný odkázal na vyrozumění o výsledku šetření stížností ze dne 29. 6. 2017 a 2. 10. 2017. Je nutno rozlišovat požadavek na řazení písemností v časové posloupnosti a jejich označování jednotlivými pořadovými čísly s tvorbou a přidělováním čísel jednacích v elektronickém systému spisové služby, které zákonné úpravě vedení daňového spisu nepodléhá. Číslo jednacích se vygeneruje již při vyhotovení písemnosti, nikoli až v okamžiku podpisu a odeslání. Žalobcova domněnka, že je se spisem manipulováno, je nepodložená.
19. Z protokolu o ústním jednání dne 11. 5. 2016 je zřejmé, že žalobci byly při tomto jednání předány mimo jiné výsledky kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012, přestože žalobcova zástupkyně jednání mařila neoprávněným požadavkem na předložení úředního záznamu o úředních osobách. Daňový řád s účinností od 1. 1. 2014 neobsahoval povinnost sepisovat úřední záznam o tom, kdo je v dané věci úřední osobou. Tvzení, že žalobci byly předány pouze výsledky kontrolních zjištění na dani silniční, není ničím podložené. Je nepochybné, že žalobce byl s výsledky kontrolních zjištění seznámen a byly mu předloženy k vyjádření. Seznámení s výsledky kontrolního zjištění nepředstavuje samo o sobě jakýsi milník, po kterém by byl daňový subjekt omezen na svých právech. Žalobce byl zastoupen daňovým poradcem, kterým mohl a měl vědět, že daňová kontrola stále probíhala, a že mu tedy svědčilo právo předkládat a navrhnout důkazní prostředky, nezávisle na tom, zda mu k tomu správce daně stanovil lhůtu.
20. Námitku stanovení krátké lhůty v oznámení o projednání zprávy o daňové kontrole, nelze mít za důvodnou, neboť nešlo o rozhodnutí, kterým by správce daně stanovil lhůtu k provedení úkonu. Správce daně žalobci stanovil lhůtu k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a umožnil mu navrhnout jejich doplnění, avšak žalobce žádné vyjádření (ani v nadstandardní sedmiměsíční lhůtě) nepodal a k projednání zprávy o daňové kontrole se nedostavil. Správce daně žalobcovo jednání považoval za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, a proto daňovou kontrolu ukončil podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Zprávy o daňové kontrole zaslal do datové schránky žalobcovy zástupkyně a duplicitně prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb.
21. Ani další námitky nemá žalovaný za důvodné. Případné porušení mlčenlivosti by bylo předmětem řízení o přestupku. Zasláný obsah spisu byl v souladu se zákonem, písemnosti v obsahu jsou řazeny v časové posloupnosti, označeny pořadovým číslem a jedinečným

číslem jednacím. Penále bylo stanoveno v souladu se zákonem. Námitky související s jinými daňovými povinnostmi jsou pro nyní řešenou věc bezpředmětné.

22. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

Replika žalobce

23. Žalobce v obsáhlé replice nejprve uvádí, že žalovaný dodatečně po letech účelově interpretuje obsah jednání dne 23. 6. 2015, kterému sám nebyl přítomen. Při tomto jednání pracovníce správce daně nepředložily pověření, ze kterého by vyplývalo, že jsou úředními osobami ve věci žalobce, ač žalobce tento požadavek avizoval. Bylo proto domluveno, že další jednání proběhne dne 28. 7. 2015 v 10:00 na téže místě (mimo sídlo správce daně), byť to možná z protokolu o jednání pregnantně nevyplývá. Správce daně akceptoval, že daňová kontrola bude probíhat v kanceláři v Praze. Žalobce se důrazně ohrazuje proti nařčení žalovaného, že vytrhává větu z kontextu a domýšlí jí jiný a účelový význam. Skutečnost, že správce daně zapomněl na dohodu, nemůže být kladena k tíži žalobce. Zástupce navrhuje výslech svědkyně paní J. J., která pomáhala zástupci žalobce připravit šanoný na jednání dne 28. 7. 2015 a vyčkávala, než se dostaví pracovníci správce daně, ovšem marně. Žalobci byl dne 11. 9. 2017 po značných peripetiích zaslán úřední záznam o oprávněné úřední osobě, z něž je zjevné, že alespoň ve vztahu k jedné z úředních osob úřední záznam vyžadovaný žalobcem existoval, avšak bezdůvodně nebyl předložen.
24. Daňové řízení je dvojinstanční, důvod, proč bylo upuštěno od svědecké výpovědi, se proto žalobce nemůže dozvědět až z napadeného rozhodnutí. Žalobce považoval výslech svědka za podstatný důkazní prostředek, proto logicky očekával, že bude proveden. Vyrozumění o předvolání svědka je datováno až po provedeném místním šetření. Evidentně zde není žádná souvislosti mezi místním šetřením na odboru výstavby města Mšena a záměrem vyslechnout svědka N., jak se po letech snaží účelově tvrdit žalovaný. Z bodu 34 napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že správci daně nebyl znám technický stav nemovitosti, která byla předmětem prodeje mezi žalobcem a panem N. Bylo pouze jeho právní domněnkou, že nemovitost byla rozestavěná, a proto byly výdaje v roce 2011 a 2012 použity na její dostavbu. Nicméně podle § 92 odst. 5 daňového řádu je to správce daně, kdo prokazuje skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky. Správce daně neprokázal, že nemovitost pořízená od pana N. byla nedostavěná. Tvrzení žalovaného jsou účelová a žádným způsobem nezohledňují žalobcovo legitimní očekávání, že výslech bude proveden. V daňové kontrole neprobíhalo dokazování v souladu s § 92 daňového řádu. Žalobci zůstává skryta jakákoli přezkoumatelná úvaha, proč by výpověď svědka měla být nadbytečná. Správce daně měl povinnost informovat žalobce o úmyslu od svědecké výpovědi upustit a předeštit přezkoumatelnou úvahu, proč tak učinil.
25. Vyjádření žalovaného k otázce vedení spisu považuje žalobce za účelové. Žalobcově zástupkyni je z mnoha řízení známo, jak správce daně protiprávní stav při vedení spisu zneužívá a jak se dodatečně na objednávku vyrábí podle potřeby úřední záznamy. Konstrukce, kterou nabízí žalovaný, je s ohledem na pravidla pro vedení spisu nepřípustná. Žalobci zůstává utajeno, z čeho konkrétně z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 5. 2016 vyplývá, že byly zástupci žalobce v rámci ústního jednání předány výsledky kontrolních zjištění z daňového kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 a 2012, jak tvrdí žalovaný.

26. Žalobce nesouhlasí s jazykovým výkladem § 12 odst. 4 daňového řádu provedeným žalovaným. Jeho výklad odporuje dalším zákonným povinnostem správce daně a základním zásadám daňového a správního řízení (zásadě písemnosti). Žalobce dále rekapituluje způsob, jakým bylo toto ustanovení novelizováno, předestírá důvodovou zprávu a komentářovou literaturu. Žalobci zůstává skryto, na základě jaké listiny žalovaný osvědčil, že daňovou kontrolu vedly oprávněné úřední osoby a že platební výměry byly podepsány úřední osobou. Žalobce, resp. jeho zástupkyně si nedokáže představit, jak v budoucnu prokáže bez jakéhokoli listinného podkladu, že jednal s úřední osobou (např. z hlediska doložení splnění povinnosti mlčenlivosti). Za takové situace se nejedná o žádné obstrukční jednání, jak naznačuje žalovaný.
27. Žalovaný v rozporu s judikaturou tvrdí, že seznámení s výsledky kontrolního zjištění samo o sobě nepředstavuje milník, po kterém by byl daňový subjekt omezen na svých právech, která mu náleží v průběhu daňové kontroly. Po seznámení s výsledky kontrolního zjištění totiž nastupuje zákonem upravená koncentrace daňové kontroly. Pro žalobce bylo překvapivé, že jej správce daně hodlá seznámit s výsledky kontrolního zjištění, aniž by provedl avizovaný výslech svědka a nedostavil se k domluvené kontrole dokladů v kanceláři v Praze. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že v rámci projednání výsledku kontrolního zjištění není povinností správce daně seznámit žalobce s důkazními prostředky, ze kterých vycházel. Takový výklad nešetří smysl a podstatu práva žalobce podle čl. 38 odst. 2 Listiny. Žalovaný setrvává na formalistickém výkladu podání žalobce ze dne 31. 5. 2017 (omluvenka), v němž došlo ke zřejmé chybě v označení čísla jednacího písemnosti, nicméně datum oznámení (15. 5. 2017) zde bylo uvedeno správně. Samotný obsah omluvenky byl jednoznačný. Na žalobcův případ nelze aplikovat rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 – 36, neboť podle předcházející právní úpravy byl výsledek kontrolního zjištění součástí zprávy o daňové kontrole.
28. Názor žalovaného, že nevyřízení stížnosti není překážkou ukončení daňové kontroly, je nesprávný. Žalobci zůstává dodnes zastřeno, proč se více než rok a půl celá daňová kontrola zastavila na tvrzení správce daně o údajném projednání výsledků kontrolního zjištění, jenž žalobce po celou dobu důvodně popírá. Z logiky věci by bylo jistě hospodárnější, aby k této námitce byla podstatná vada daňové kontroly odstraněna. Žalobce si není vědom, že by mu správce daně poskytl nadstandardní lhůtu více než sedm měsíců k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Těžko se lze vyjadřovat k neznámému obsahu písemnosti. Formální sdělení správce daně, že se k neznámému výsledku může vyjádřit, není poskytnutím lhůty k vyjádření.
29. Žalobce setrvává na námitce, že vedení spisů je tristní a že správce daně setrvale manipuluje se spisem. Z porovnání čísel jednacích a dat vyplývá, že listiny byly vyhotoveny jiného dne. Za takového protiprávního stavu je reálné, že správce daně shromáždil další důkazní prostředky, které však nepotvrzovaly jeho právní domněnku, a proto je ze spisu odstranil. Důvody, z nichž dovozoval neurčitost obsahu spisu, žalobce formuloval již ve stížnosti. Žalobce nesouhlasí ani s tím, že mu byla zaslána výzva k zaplacení správního poplatku. Dne 15. 1. 2018 bylo na základě nahlížení do spisu zjištěno, že se ve spise nachází písemnost ze dne 16. 11. 2017 (kopie e-mailu), ze které vyplývá, že písemnosti z daňového spisu jsou rozesílány e-mailem dalším neznámým osobám. Pokud se ve správním spisu předloženém soudu nachází spis ve věci mlčenlivosti, svědčí to o opakovaném nepořádku ve spisové dokumentaci, neboť tento spis se vůbec netýká daně z příjmů. Písemnost

žalovaného ze dne 28. 8. 2017 nebyla do datové schránky žalobcovy zástupkyně doručena. Její obsah tedy zůstává žalobci skryt a nemůže se k němu vyjádřit.

30. Žalobce nesouhlasí s postupem správce daně při hodnocení a opatrování důkazů. Žalobce až do zaslání zpráv o daňové kontrole ani nevěděl, jaké výdaje a proč hodlá správce daně zpochybnit a o existenci některých shromážděných důkazních prostředků se dozvídá až se soudního spisu. Žalobce souhlasí s tím, že nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Předložením daňové evidence včetně primárních dokladů prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Správce daně ničím neprokázal právní domněnku, že vyloučené výdaje souvisely s dostavbou nemovitostí koupených od pana N. v roce 2010, a tudíž se jednalo o investiční výdaje. Správce daně naopak ignoroval důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobcových tvrzení (zpráva o výchozí revizi elektrického zařízení, protokol o ústním jednání dne 15. 6. 2015, projektová dokumentace, geometrický plán). Žalobce následně podává rozbor těchto důkazních prostředků a skutečností z nich plynoucích. Žalobce seznal obsah shromážděných důkazních prostředků až ze soudního spisu. Správce daně musí při dokazování dbát základních zásad správy daní. Žalobce zdůrazňuje, že své kroky nečinil za účelem prodlužování lhůty, ale měly věcné opodstatnění a vycházely také z opakovaných nezákonných a nestandardních postupů správce daně. Žalobce setrvává i na svých námitkách týkajících se penále. Žalovaný s žalobcem v odvolacím řízení správní delikt neprojednal. Stanovení pevné částky v korunách bez ohledu na důvod tvrzeného porušení povinnosti a na příjmové a majetkové poměry shledává žalobce neproporcionální. Žalobce vnímá uložené penále jako výrazně nespravedlivé, neboť neporušil žádnou povinnost a daň byla dodatečně stanovena svévolně. Žalobce dále poukazuje na judikaturu Ústavního soudu týkající se ukládání pořádkových pokut.

Duplika žalovaného

31. Žalovaný ve vyjádření k replice žalobkyně ze dne 11. 5. 2021 uvedl, že požadavek na předložení úředního záznamu byl nad rámec zákonných povinností správce daně. Pokud byl žalobci posláze úřední záznam předložen, bylo mu poskytnuto více práv, než mu ze zákona náleží. Polemika ohledně vhodnosti nové právní úpravy je irelevantní. Stěžejní je, že žalobce tížilo důkazní břemeno a byl to on, kdo měl prokázat svá tvrzení. Potřeba výsledku svědka N. byla vyhodnocena jako nadbytečná. Z písemností získaných při místních šetřeních na stavebním úřadu vyplývá, že od roku 2009 do roku 2014 na žalobcem zakoupených nemovitostech probíhala stavební činnost, jejímž výsledkem byla stavba kanceláře. Porovnání dat místního šetření a vyrozumění o předvolání svědka je pouhou „hrou s daty“. Hodnocení důkazních prostředků je vnitřním myšlenkovým pochodem správce daně a nelze očekávat, že důkazní prostředek vyhodnotí ihned. Žalovaný opakovaně odmítá, že by bylo manipulováno se spisem. Žalobce měl během daňové kontroly i po jejím ukončení možnost účinně se hájit proti skutkovým zjištěním a prokázat svá tvrzení, což také učinil prostřednictvím odvolání (ačkoli jeho námitky byly především procesního rázu). Dne 29. 11. 2017 bylo žalobci sděleno, že byl spisový materiál přesunut, do 26. 4. 2018, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, se však žalobce již o nahlížení do spisu nepokusil. Nelze tedy namítat, že měl žalobce možnost seznámit se s důkazními prostředky až v soudním řízení. Žalobce nepřipustně přenáší dokazování do řízení před soudem, a snaží se tak *de facto* o pokračování nalézacího řízení. Námitka

k penále uplatněná v žalobě byla zcela obecná, nelze ji tak v rámci repliky libovolně rozšiřovat.

Jednání soudu

32. Při jednání dne 24. 6. 2021 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
33. Žalobce odkázal na obsah žaloby. Daň má být stanovena správně, pracovníci správce daně byli v roce 2015 za „doměrky“ odměňováni. V daňovém řízení nebylo učiněno nic po právu. Řízení bylo úmyslně vedeno tak, aby žalobci bylo znemožněno cokoli prokázat. Správce daně neposkytoval potřebnou součinnost. Žalobce zmínil nesprávnosti při vedení daňového spisu. Žalobce dále uvedl, že předložil v daňovém řízení důkazní prostředky, které svědčily o tom, že sporné výdaje byly určeny na opravu garáže, a zmínil některé skutečnosti, které tuto skutečnost osvědčují. Úvahy správce daně, že šlo o výdaje na novostavbu kanceláře, jsou zcela nesmyslné, na žalobce nebylo řádně přeneseno důkazní břemeno. I způsob získání listin při místním šetření považuje žalobce za nestandardní. Žalobce poukázal na závěry správce daně týkající se daně z přidané hodnoty. Při jednání žalobce dále předložil písemnou tripliku k duplice žalovaného. V ní uvádí, že podle soupisu písemností záznam o oprávněné úřední osobě existoval. Žalobcův požadavek na jeho předložení tak byl legitimní. Správce daně je povinen respektovat zásadu poučovací a zásadu legitimního očekávání. Žalobce opakovaně zdůrazňuje zákonem uloženou povinnost mlčenlivosti daňového poradce. Podle žalobce rozhodně není úsměvné, pokud se pracovnice správce daně bez omluvy nedostavily na jednání, které mělo podle vzájemné dohody proběhnout dne 28. 7. 2015. Namísto omluvy žalovaný ve vyjádření k replice ve vztahu k této otázce nepatřičně vtipkuje. Sporné výdaje rozhodně nemohly souviset s novostavbou kanceláře. Dodatečně konstruované důvody pro neprovedení avizovaného výsledku svědka jsou evidentně lživé. Stavba kanceláří byla provedena již v roce 2010, pouze nebyl dokončen proces kolaudace, o čemž svědčí všechny shromážděné důkazní prostředky, které následně žalobce v triplice podrobně popisuje. Sporné výdaje se týkaly opravy garáží, nikoli novostavby kanceláří. Správce daně a pravděpodobně i žalovaný setrvali manipulují se spisem. Například soupisy obsahu spisu zaslané dne 6. 4. 2015 a 8. 6. 2015 nejsou totožné.
34. Žalovaný považuje tvrzení ohledně odměn za „doměrky“ za naprostou spekulaci. Stěžejní je, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, které na něj bylo řádně přeneseno. Žalobce se snaží hmotněprávně argumentovat až v řízení před soudem, ačkoli tyto námitky měly být vzneseny již v daňovém řízení. Celá žaloba i replika se nesla v procesním duchu, tvrzení ohledně oprav garáže se poprvé objevují až v triplice, jsou proto nepřipustná. V podrobnostech žalovaný odkázal na spisový materiál a svá podání.
35. Návrhy na provedení důkazů soud zamítl. Část listin předložených při jednání (soupisy písemností) byla již součástí správního spisu, kterým se dokazování neprovádí, ostatní důkazy soud neprovedl pro nadbytečnost. Ke konkrétním důvodům, pro které soud důkazní návrhy zamítl, se soud vyjadřuje níže v rámci vypořádání jednotlivých žalobních bodů.

Podstatný obsah správního spisu

36. Na č. l. 1 správního spisu se nachází úřední záznam ze dne 16. 7. 2014 o oprávněné úřední osobě ve smyslu § 12 odst. 4 daňového řádu. Vyplyvá z něj, že k daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 byly oprávněnými úředními osobami Bc. R. Š. a J. B.

37. Protokolem ze dne 3. 11. 2014, č. j. 4037992/14/2114-05400-204369, správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu mimo jiné na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012.
38. Žalobce dne 2. 2. 2015 požádal správce daně o prodloužení lhůty o 40 dnů k seznámení nového zástupce (společnost eTAX s.r.o., jejímž jménem jednala Ing. Jitka Routková, jednatelka) se spisem a předložení (neformálně vyžádaných) dokladů a o korespondenční nahlížení do spisu, tj. o zaslání obsahu spisu na všech druhích daní. V podání ze dne 14. 3. 2015 žalobce sdělil, že dosud neobdržel požadovaný obsah spisu a požádal o opětovné prodloužení lhůty o 40 dnů ode dne, kdy bude seznámen s obsahem spisu.
39. Dne 1. 4. 2015 správce daně žalobci sdělil, že na základě jeho žádosti ze dne 2. 2. 2015 mu byla zřízena daňová informační schránka (DIS) a že žalobci bylo vyrozumění o zřízení daňové informační schránky doručeno dne 23. 2. 2015. Ode dne zřízení DIS může žalobce nahlížet do svého výpisu písemností. Správce daně dále sdělil, že v návaznosti na zřízení DIS neobdržel žádný požadavek na opis konkrétní písemnosti, pouze opakovanou žádost o opis obsahu spisu, který byl již zpřístupněn v DIS. Správce daně v příloze k tomuto sdělení zaslal kopie obsahu spisu na všech druhích daní v rámci zahájené daňové kontroly (daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 a 2012, DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 a 1. – 4. čtvrtletí 2012 a daň silniční za zdaňovací období roku 2011 a 2012). Pokud žalobce požaduje opis konkrétních písemností, vyzval jej správce daně k jejich specifikaci. Návrh na prodloužení lhůty správce daně akceptoval „ode dne doručení vyrozumění o zřízení datové informační schránky“.
40. Na sdělení správce daně žalobce zareagoval dne 7. 4. 2015 podáním označeným jako „stížnost a žádost“. V něm uvedl, že možnost nahlížet do výpisu písemností v DIS není totožná s nahlížením do daňového spisu. Správce daně tak žalobcově žádosti dosud plně nevyhověl. Žalobce opětovně požádal o zaslání obsahu spisu na všech druhích daní. Uvedl také, že sdělení považuje za nesrozumitelné. Není z něj totiž zřejmé, jak správce daně naložil s žádostí o prodloužení lhůty. Současně požádal o prodloužení lhůty *k dalšímu jednání ve věci probíhající daňové kontroly o 40 dnů ode dne, kdy bude seznámen s požadovaným obsahem spisu*. Ve vyrozumění o výsledku šetření stížnosti ze dne 28. 5. 2015 správce daně žalobci sdělil, že vzhledem k informativnímu charakteru informací soustředěných v DIS a zaslání pouze obsahu spisu v rámci zahájených daňových kontrol, nebyl zaslán obsah spisu v požadovaném rozsahu. Stížnost tedy byla částečně důvodná. K nápravě správce daně zaslal obsah spisu požadovaný v bodu IV stížnosti.
41. K žádosti o prodloužení lhůty správce daně ve sdělení ze dne 2. 6. 2015 uvedl, že správce daně v rámci daňové kontroly nevydal žádné rozhodnutí podle § 101 daňového řádu, kterým by určil lhůtu k provedení úkonu. Žádost o prodloužení lhůty je tak bezpředmětná. Výzvou ze dne 4. 6. 2015 správce daně žalobce vyzval k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012, které ve výzvě konkrétně specifikoval. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 17. 6. 2015, v němž sdělil, že požadované doklady budou připraveny a v termínu stanoveném správcem daně, tj. v úterý 23. 6. 2015 v 10:00 hod., budou předloženy úředním osobám správce daně v sídle správce nemovitostí na adrese X. Žalobce dále uvedl, že doklady, k jejichž předložení byl vyzván, obsahují i osobní údaje dalších spoluvlastníků nemovitostí. Daňový poradce má zákonem uloženou povinnost

mlčenlivosti. Z konzultace s Komorou daňových poradců vyplynulo, že předložení dokladů týkajících se jiných spoluvlastníků bude kvalifikováno jako porušení mlčenlivosti. Doklady proto budou předloženy v anonymizované formě, eventuálně je na správci daně, aby si od ostatních spoluvlastníků zajistil zproštění mlčenlivosti, nebo aby se pracovníci správce daně prokázali úředním záznamem, že jsou úředními osobami ve věci daňového řízení u každého jednotlivého spoluvlastníka nemovitostí. Správce daně žalobci dne 19. 6. 2015 potvrdil datum a čas jednání ve věci předložení požadovaných dokladů na žalobcem určeném místě. Současně sdělil, že pro toto jednání bude postačovat anonymizovaná forma požadovaných dokladů. Z protokolu o jednání ze dne 23. 6. 2015 plyne, že „z důvodu nepředložení úředního záznamu dle žádosti daňového subjektu ze dne 17. 6. 2015, nebyly předloženy doklady v souvislosti s daňovou kontrolou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2011 a r. 2012 (...) z důvodu, že nebylo možné ověřit, že pracovníci správce daně jsou oprávněnou úřední osobou. Na místě byly připraveny požadované doklady. Termín na doložení dokladů byl domluven na 28. 7. 2015 v 10:00 hod.“

42. Na den 8. 7. 2015 předvolal správce daně k podání svědecké výpovědi pana M. N. za účelem ověření údajů v rámci prodeje nemovitostí v obci Mšeno kupní smlouvou ze dne 16. 3. 2010. Dne 7. 7. 2015 správce daně žalobce vyrozuměl, že se svědek telefonicky omluvil, o stanovení nového termínu výsledku bude žalobce informován.
43. Výzvou ze dne 8. 7. 2015 správce daně žalobce vyzval k prokázání dalších zde specifikovaných skutečností a k předložení důkazních prostředků ve lhůtě patnácti dnů od doručení výzvy. V odůvodnění výzvy uvedl, že z předložených evidencí a dokladů není zřejmé, jak žalobcem uplatněné výdaje popsané ve výzvě souvisely s žalobcovou podnikatelskou činností, případně kterých nemovitostí se tyto výdaje týkaly. Na tuto výzvu žalobce nijak nezareagoval.
44. Přípisem ze dne 3. 3. 2016 (odeslaným dne 4. 3. 2016 a doručeným dne 11. 3. 2016) správce daně požádal žalobce, aby se osoba oprávněná za něj jednat dostavila dne 21. 3. 2016 k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Současně žalobci sdělil, že na jeho žádost mu může být výsledek kontrolního zjištění zaslán. V podání ze dne 21. 3. 2016 (doručeném správci daně dne 22. 3. 2016) označeném „stížnost a omluvenka a žádost o stanovení nového termínu“ žalobce označil přípis ze dne 3. 3. 2016 za nezákonný, neboť lhůta v něm stanovená je kratší než osm celých dnů. Zástupkyně daňového subjektu se z důvodu kolize nemůže jednání dne 21. 3. 2016 zúčastnit, požádala proto o stanovení nového termínu. Správce daně stanovil nový termín pro seznámení s výsledkem kontrolního zjištění na 11. 5. 2016. Vyrozuměním ze dne 19. 4. 2016 žalobci sdělil, že jeho stížnost není důvodná. Správce daně ve sdělení ze dne 3. 3. 2016 nestanovil lhůtu, ale navrhl termín pro jednání k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Nejde o rozhodnutí o stanovení lhůty podle § 32 daňového řádu. Žalobce měl dostatek času k navržení jiného termínu jednání (o nový termín žalobce požádal v den navržený k jednání).
45. Z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 5. 2016 vyplývá, že žalobcova zástupkyně po zahájení jednání požadovala předložení úředního záznamu, že pracovníci správce daně jsou v dané věci úředními osobami. Pracovnice správce daně uvedly, že tento úřední záznam neexistuje, zástupkyně ale byla informována, že jsou úředními osobami a § 12 daňového řádu v aktuálním znění úřední záznam nevyžaduje. Pracovnice předložily služební průkazy. Jejich pověření ve věci vyplývá z titulní strany protokolu. Dále uvedly, že A. V. byla ustanovena úřední osobou pro daňové řízení vedoucí kontrolního oddělení, Bc. J. Š.

ředitelem kontrolního odboru. K dalším dotazům žalobcovy zástupkyně pracovnice uvedly, že daňový řád neukládá povinnost sdělit způsob ustanovení, ale pouze povinnost sdělit, kdo byl ustanoven úřední osobou. Na to zástupkyně sdělila, že má pochybnosti, že uvedené osoby byly ustanoveny daným způsobem jednat a žádá, aby jí to bylo prokázáno. Titulní stranu protokolu považovala za nedostatečnou. Na to jí pracovnice správce daně opětovně sdělily, že požadavek na předložení úředního záznamu o pověření úředních osob je nad rámec požadavků podle daňového řádu. Na to zástupkyně uvedla, že nesouhlasí. Má zákonnou povinnost mlčenlivosti, a proto může jednat pouze s osobami, které se jí prokáží jako úřední osoby. Správce daně na to sdělil, že předmětem jednání není projednání zprávy o daňové kontrole, ale seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, který bude písemně předán zástupkyni daňového subjektu, která se k němu nemusí vyjadřovat ihned při jednání. Zástupkyně uvedla, že je vázána mlčenlivostí, a tudíž se nemůže k věci vyjadřovat a ta nemůže být projednána. Zástupkyni následně byly předány výsledky kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole. Zástupkyně se dále vyjádřila tak, že pracovnice neposkytly při jednání požadovanou součinnost, čímž zmařily smysl a účel jednání. Jednání se konalo pouze formálně a spočívalo v předání několika nepodepsaných listů papíru neopatřených razítkem.

46. Rozhodnutím ze dne 18. 5. 2016 správce daně stanovil žalobci dvacetidenní lhůtu pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění (zástupkyni žalobce doručeno dne 26. 5. 2016). V podání ze dne 15. 6. 2016 označeném „odvolání, stížnost a žádost ve věci rozhodnutí o stanovení lhůty“ žalobce namítl, že dosud nedošlo k seznámení s kontrolním zjištěním a s důkazními prostředky a důkazy. Zrekapituloval průběh jednání dne 11. 5. 2016. Jeho požadavek na prokázání, že jedná s úředními osobami, byl legitimní a předvídatelný. Kličky pracovníků během jednání považuje žalobce za zahanbující. Zástupkyně přitom byla připravena na jednání i vyčkat na předložení příslušných úředních záznamů. Nic nebránilo tomu, aby listiny byly zpracovány a předloženy. Celé jednání proběhlo pouze formálně. Pro žalobce bylo překvapivé, že byl pozván k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Z písemnosti ze dne 8. 7. 2015 vyplývalo, že správce daně žalobce vyzývá k prokázání určitých skutečností, nicméně ve výroku nebyla žalobci stanovena žádná lhůta. Žalobce je tedy ve fázi, kdy připravuje k jednotlivým bodům výzvy důkazní prostředky a důvodně očekává, že mu správce daně stanoví lhůtu. Neustále nové zákony a nové požadavky vytěžují plně žalobce, který pro samé úřední povinnosti nemá čas na vlastní práci. „*A příroda nepočká, tam se lhůty neměří na dny, ale na hodiny*“. Jednání dne 11. 5. 2016 považuje žalobce za předčasné a překvapivé. Rozhodnutí o stanovení lhůty pro vyjádření je nezákonné, protože žalobce dosud nebyl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Přesto z opatrnosti požádal o prodloužení lhůty o 20 dnů od doručení rozhodnutí o odvolání. Vyrozměněním ze dne 10. 8. 2018 správce daně žalobci sdělil, že jeho stížnost je nepřipustná, neboť proti rozhodnutí o stanovení lhůty lze brojit odvoláním (což žalobce učinil). Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti posoudil žalovaný jako nedůvodnou (vyrozměnění ze dne 18. 10. 2016). Rozhodnutím ze dne 9. 12. 2016 žalovaný odvolání zamítl a rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 18. 5. 2016 potvrdil.
47. Oznámením ze dne 1. 2. 2017 správce daně žalobce požádal, aby se dne 22. 2. 2017 dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly. Písemností ze dne 21. 2. 2017 označenou „omluvenka, žádost o odročení a stížnost“ žalobce požádal o odročení z důvodu kolize jeho zástupkyně s jiným jednáním a také proto, že žalobce dosud nebyl seznámen se shromážděnými důkazními prostředky a výsledky kontrolního zjištění. Projednání zprávy

o daňové kontrole je předčasné a překvapivé. Dne 11. 5. 2016 výsledek kontrolního zjištění fakticky projednán nebyl. Žalobce dále opakoval argumentaci, kterou uplatnil již v odvolání proti rozhodnutí o stanovení lhůty. Žalobce důvodně očekával, že jeho námitky budou vyřízeny a bude seznámen s důkazy a s výsledkem kontrolního zjištění, což se nestalo. Žalobce v souvislosti s rozhodnutím ze dne 9. 12. 2016 požádal o zaslání kopie Organizačního řádu finanční správy České republiky ze dne 23. 6. 2015. K poslední uvedené žádosti správce daně žalobci dne 13. 3. 2017 sdělil, že organizační řád je volně dostupný na webových stránkách finanční správy. Ke stížnosti správce daně žalobce dne 11. 5. 2017 vyrozuměl, že její důvody jsou totožné s podaným odvoláním. V této části je tedy nepřipustná. Ve zbytku (namítajícím že oznámení o projednání zprávy o daňové kontrole je nezákonné) shledal stížnost nedůvodnou. Oznámením k projednání zprávy a ukončení daňové kontroly ze dne 15. 5. 2017 požádal žalobce o dostavení se k ukončení kontroly dne 1. 6. 2017. Žalobce na toto oznámení reagoval podáním ze dne 31. 5. 2017 označeným „omluvenka, žádost o odročení a stížnost a podnět ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu“. V něm uvedl, že se po prostudování všech písemností z jednání omlouvá a žádá o jeho odročení, a to až do doby, než bude vyřízen jeho podnět. Žalobce za současného stavu považuje osobní jednání za nadbytečné, neboť dosud nebyl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, a tudíž se k nim ani nemohl vyjádřit a nebyly vyřízeny jeho stížnosti, resp. podněty. Žalobce zopakoval svou argumentaci, podle níž dne 11. 5. 2016 k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nedošlo, jednání bylo pouze formální. Žalobci byly předány pouze čtyři strany příloh (zjištění na dani silniční). V podnětu podle § 261 odst. 1 daňového řádu žalobce uvedl, že závěry obsažené ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 10. 8. 2016 považuje za chybné. Žalobce dále podal stížnost z důvodu tvrzené manipulace se správním spisem, který není veden v souladu s § 64 daňového řádu. Ve spise jsou číselné mezery, písemnosti nejsou řazeny v číselné časové posloupnosti dle data jejich vydání (písemnost vydaná dne 11. 5. 2017 má vyšší číslo než písemnost vydaná dne 15. 5. 2017). Vyrozuměním o výsledku šetření stížnosti ze dne 29. 6. 2017 správce daně žalobci sdělil, že zákonný požadavek na řazení písemností v časové posloupnosti a jejich označování jednotlivými pořadovými čísly nelze zaměňovat s tvorbou a přidělováním čísel jednacích v elektronickém systému spisové služby, které zákonné úpravě vedení daňového spisu nepodléhá. Evidenci písemností pomocí čísla jednacích upravuje zejména čl. 16 až 18 Spisového řádu Finanční správy České republiky. Záměrné ponechávání volných čísel jednacích není možné, neboť čísla jednacích jsou generována automatizovaně při vkládání písemnosti či rezervaci čísla jednacích. Správce daně tak stížnost shledal nedůvodnou. Žalovaný prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Žádost o prošetření přitom shledal nedůvodnou (srov. vyrozumění ze dne 28. 7. 2017).

48. Oznámením ze dne 12. 7. 2017 správce daně vyzval žalobce, aby se dne 27. 7. 2017 dostavil k ukončení daňové kontroly. V podání ze dne 24. 7. 2017 označeném „stížnost, omluvenka a žádosti“ žalobce uvedl, že nebyla zachována zákonem předvídaná lhůta pro jednání podle § 32 odst. 2 daňového řádu. Správce daně určil lhůtu k provedení úkonu pouze sedm dní, ačkoli minimální lhůta je osmidená. Žalobce opakovaně zdůraznil, že s ním nebyly projednány žádné výsledky kontrolního zjištění. Poukaz na skutečnosti vyplývající z protokolu o jednání ze dne 11. 5. 2016 je nekonkrétní. Správce daně místo toho, aby odstranil vady řízení a seznámil žalobce s dosud tajnými výsledky kontrolního zjištění, neustále vrší chybné postupy. Zasláný opis obsahu spisu je neurčitý a není z něj zřejmé, zda je úplný. Žalobce požádal o

zaslání specifikovaných písemností (ty mu byly zaslány dne 28. 8. 2017, k části požadovaných listin správce daně uvedl, že je žalobce již obdržel nebo jde přímo o jeho podání). Žalobce se ani nedozvěděl, proč nebyla provedena svědecká výpověď pana M. N. Vyrozuměním ze dne 5. 9. 2017 posoudil správce daně stížnost jako částečně nepřijatelnou a částečně nedůvodnou.

49. Správce daně posoudil dosavadní jednání žalobce znemožňující projednání zprávy o daňové kontrole jako vyhýbání se projednání zprávy, a proto ji podle § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal zástupkyni žalobce prostřednictvím datové schránky a současně poštou (doručeno 20. 9. 2017). Na doručení zprávy o daňové kontrole žalobce reagoval podáním ze dne 20. 9. 2017 označeným „podnět a stížnost“. Opětovně připomněl, že s ním dosud nebyly projednány výsledky kontrolního zjištění, a předestřel též další argumentaci opakovaně uplatněnou již v předcházejících podáních. Nesouhlasí se závěrem správce daně, že omluva z jednání ze dne 31. 5. 2017 byla nedostatečná. Žalobce nepovažuje za řádné vyřízení své stížnosti ze dne 24. 7. 2017, proto požádal o prošetření způsobu jejího vyřízení (žalovaný vyrozuměním ze dne 26. 10. 2017 žádost o prošetření vyhodnotil jako nedůvodnou). Současně podal stížnost na porušení povinností správce daně při vedení spisové dokumentace. (tu správce daně jako nedůvodnou vyhodnotil ve vyrozumění ze dne 2. 10. 2017). Ve stížnosti ze dne 21. 9. 2017 žalobce namítl, že mu není zřejmé, proč byla zpráva o daňové kontrole jeho zmocněnkyni zaslána poštou a nikoli do její datové schránky (tuto stížnost správce daně měl za nedůvodnou – vyrozumění ze dne 17. 10. 2017).
50. Dne 22. 9. 2017 správce daně vydal dodatečné platební výměry, proti kterým žalobce podal dne 31. 10. 2017 odvolání. V nich namítl, že není zřejmé, ke které konkrétní změně záloh se vztahuje upozornění uvedené v dodatečném platebním výměru. Výrok je rozporný s poučením. Žalobce uvedl, že odvolací důvody doplní po odstranění nesrozumitelnosti platebního výměru. Požádal současně o sdělení, kde se nachází jeho daňový spis a která konkrétní osoba je úřední osobou, u níž může nahlížet do svého daňového spisu. V podání ze dne 16. 1. 2018 kromě podnětu nadřízenému správci daně na prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 21. 9. 2017 žalobce také doplnil odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalobce namítl, že skutkové závěry obsažené ve zprávách o daňové kontrole jsou nepravdivé a překvapivé. Správci daně byly tyto skutečnosti známy již dne 5. 1. 2011, kdy žalobce podal přiznání k dani z nemovitostí. Ve spise k této dani byla katastrální mapa, na které již byly garáže provedeny. Žalobce navrhl k důkazu spis na dani z nemovitostí za roky 2010, 2011 a 2012. Skutečnost, že žalobce neměl čas dokončit kolaudaci, resp. připravit všechna souhlasná stanoviska a projektovou dokumentaci, nemůže svědčit o tom, že by stavbu realizoval později (až v letech 2011 a 2012). Není zřejmé, proč správce daně rozhodl, že nakonec nevyslechne předvolaného svědka (přičemž právě tento svědek mohl dosvědčit, že garáže již byly postaveny dříve). Žalobce dále namítl, že s ním nebyla řádně projednána kontrolní zjištění a nemohl se k nim vyjádřit. Správce daně v doměřovacím řízení nijak nereagoval na námitky uvedené ve stížnosti ze dne 21. 9. 2017. Dodatečné platební výměry jsou neurčité a nepřezkoumatelné. V doplnění odvolání ze dne 15. 1. 2018 žalobce uvedl, že mu ani v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení není umožněno seznámit se s důkazy, na jejichž základě byla daň doměřena (dne 29. 11. 2017 mu nebylo umožněno nahlížet do jeho spisu, neboť spis se nenacházel na pracovišti, kam se žalobcova zástupkyně k nahlížení dostavila).

51. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Konstatoval, že žalobce byl s výsledky kontrolních zjištění seznámen dne 11. 5. 2016, následně mu byla stanovena lhůta, ve které se mohl k výsledkům kontrolních zjištění vyjádřit. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto, žalobcově žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření bylo vyhověno. Žalobce se však ve stanovené lhůtě (podle žalovaného byla žalobci poskytnuta nadstandardní lhůta více než sedm měsíců) nevyjádřil. Žalovaný měl veškeré námitky týkající se nesprávného postupu správce daně při provádění a ukončení daňové kontroly za nedůvodné. Z písemností, které si správce daně opatřil bez součinnosti se žalobcem (od stavebního úřadu) vyplývá, že od roku 2009 do roku 2014 byla na zakoupených pozemcích prováděna stavební činnost, jejímž výsledkem byla stavba kanceláře. Správci daně proto vznikly pochybnosti, zda částky za nákup materiálu představovaly výdaje za běžné úpravy a údržbu objektů a zda se nejednalo o výdaje na pořízení hmotného investičního majetku, resp. technického zhodnocení. Správce daně měl z opakované spolupráce se stavebním úřadem i z místních šetření na místě stavby dostatečné množství podkladů pro svá rozhodnutí, upustil proto od dalšího předvolávání svědka M. N. S ohledem na provedené dokazování se totiž tato výpověď jevila jako nadbytečná.
52. Součástí téměř všech písemností podaných správci daně žalobce učinil tento požadavek: *„Daňový subjekt žádá na základě zásady součinnosti a hospodárnosti, aby písemnost, kterou bude vyřizováno toto podání, byla označena spisovou značkou, pod kterou je vedeno řízení ve věci tohoto podání u příslušného správce daně ve smyslu § 64 odst. 5 daňového řádu, a to z důvodu, aby v případě potřeby nahlédnout do spisu byl daňový subjekt schopen požadovaný spis – jeho část dostatečně určitě identifikovat, eventuálně, aby byl schopen určit, ke kterému řízení se písemnost orgánu finanční správy vztahuje. Tuto žádost nechť považuje správce daně také za korespondenční žádost o nahlédnutí do spisu ve smyslu § 66 a násl. daňového řádu a oprávnění daňového subjektu na poskytnutí informací ze spisu ve smyslu rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013, sp. zn. 45 Af 15/2012.“* Správce daně na tento požadavek opakovaně reagoval tak, že soud v daném rozsudku dospěl k závěru, že daňový subjekt je oprávněn žádat zaslání kopie určité listiny z daňového spisu, do kterého lze nahlížet (ovšem za dále vymezených podmínek, neboť toto právo není neomezené). Jak v případě fyzického nahlížení do spisu, tak v případě korespondenční žádosti je nezbytné, aby žalobce označil konkrétní listiny, do kterých požaduje nahlížet. Jakmile žalobce označí konkrétní listiny, do kterých chce nahlížet, budou mu v souladu s citovaným rozsudkem zaslány jejich kopie.

Posouzení žaloby

53. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, jedná se proto o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
54. Soud před věcným vypořádáním žaloby předesílá, že rozsah reakce na žalobní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací

odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09), či judikatura NSS (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je i podaná žaloba (25 stran) a replika (24 stran), která v zásadě ulpívají na detailech a formálních námitkách, které nemohou mít vliv na konečné posouzení důvodnosti žaloby; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení.

55. Dále soud konstatuje, že napadené rozhodnutí netrpí žádnými vadami zakládajícími nepřezkoumatelnost. Důvody, které žalovaného vedly k zamítnutí odvolání, jsou z odůvodnění napadeného rozhodnutí seznatelné. Žalovaný vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti odvolání, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl. Soud rovněž neshledal, že by žalovaný opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v odvolání.
56. Soud dále zdůrazňuje, že žalobci se již v daňovém řízení dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jeho námitky. Žalobce v žalobě nepřináší žádné relevantní argumenty, kterými by zpochybňoval vyřčené právní a skutkové závěry. Neshledá-li soud nezákonnost napadeného rozhodnutí dosahující takové intenzity, která by odůvodňovala jeho zásah, není v žádném případě jeho úkolem opakovat již několikrát vyřčené a pouze tak žalobci poskytovat „jinou“ či „lepší“ odpověď na jeho námitky, které byly v zásadě několikrát uplatněny v rámci různých podání v průběhu daňového řízení (stížnosti a další podněty) a na které daňové orgány reagovaly.
57. Soud konstatuje, že žaloba je z převážné části jakýmsi kompilátem všech žalobcových žádostí, omluvenek a zejména stížností a podnětů proti způsobu vyřízení stížností. S ohledem na způsob, jakým je žaloba koncipována je obtížné odlišit, kdy se jedná o rekapitulaci průběhu daňového řízení a kdy již má jít o žalobní námitky samé. Uvedené ilustruje například bod 21 písm. d) žaloby, v němž žalobce uvádí, že „*podal podává stížnost*“ (...) – je tedy zjevné, že žaloba představuje pouze lehce, ne však důsledně, upravenou kopii žalobcových stížností uplatněných v daňovém řízení, na něž se mu však vždy dostalo odpovědi. Žalobci samozřejmě nic nebrání opakovat argumentaci uplatněnou již ve správním řízení. Současně však nelze pominout, že žaloba má mířit proti důvodům napadeného rozhodnutí správního orgánu. Za řádný žalobní bod je pak nutno považovat jen takové tvrzení, které obsahuje dostatečně konkrétní skutková a právní tvrzení vztahující k žalobcově případu.

Jednání dne 11. 5. 2016

58. Byť je žaloba rozsáhlá, z jejího obsahu vyplývá (a podává se to též z žalobcových podání v průběhu daňového řízení), že klíčovým okamžikem daňového řízení, od něž žalobce odvíjí další argumentaci, je jednání dne 11. 5. 2016.
59. Soud připomíná, že předmětem tohoto jednání mělo být „seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 a daně silniční za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 v plném rozsahu“ (srov. protokol o ústním jednání).
60. Soud v první řadě nemá pochyb o tom, že při uvedeném jednání dne 11. 5. 2016 došlo k seznámení s výsledky kontrolních zjištění, a to formou jejich předání zástupkyni žalobce tzv. krátkou cestou. Uvedená skutečnost vyplývá jednoznačně ze zvýrazněné pasáže na s. 4 protokolu, v níž je uvedeno, že „*zástupci daňového subjektu byly předány výsledky kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací*

období roku 2011 a roku 2012 a daně silniční za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 v plném rozsahu“. Přílohu protokolu pak tvoří výsledky kontrolních zjištění na těchto daních. Žalobce žádné výhrady k obsahu protokolu neuplatnil. Je pravdou, že na s. 5 protokolu je uvedeno u položky „počet stran příloh“ číslo 4 – výsledky kontrolních zjištění, což by mohlo odpovídat počtu stran výsledků kontrolních zjištění na dani silniční, jak tvrdí žalobce (neboť každý z nich měl dvě strany). Podle názoru soudu nicméně daná číslovka (4) spíše než počet stran příloh označuje „počet příloh“, tedy čtyři výsledky kontrolních zjištění, což plně koresponduje se skutečnostmi uvedenými na s. 4 protokolu. Soud proto dále vychází z předpokladu, že žalobce byl dne 11. 5. 2016 řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění. Žalobce v žalobě navrhl provedení důkazu nahrávkou z jednání dne 11. 5. 2016, kterou měla pořídit jeho zástupkyně a která měla doložit, že při tomto jednání výsledky kontrolního zjištění předány nebyly. Při jednání soudu žalobcova zástupkyně uvedla, že z technických důvodů nemůže nahrávku předložit. Soud proto tento navržený důkaz neprovedl a konstatuje, že žalobce v tomto směru důkazní břemeno neunesl.

61. I kdyby nicméně byla pravdivá skutková verze průběhu jednání dne 11. 5. 2016 předestřená žalobcem (tedy že mu výsledky kontrolních zjištění na dani z příjmů fyzických osob nebyly předány), není pochyb o tom, že se s právními a skutkovými závěry, které správce daně učinil na základě daňové kontroly, seznámil nejpozději v okamžiku, kdy mu (resp. jeho zástupkyni) byly doručeny zprávy o daňové kontrole. Žalobci nic nebránilo po tomto okamžiku k závěrům zde vysloveným brojit, a to zejména v průběhu odvolacího řízení. Žalobce tak nemohl být nijak zkrácen na svých právech.
62. Namítá-li pak žalobce, že dosud nebyl „fyzicky“ seznámen s výsledky kontrolních zjištění, není soudu zcela zřejmé, kam touto námitkou směřuje.
63. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Zákon nestanoví, že by k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění mělo nutně dojít „fyzicky“, tedy při protokolovaném ústním jednání. Plně postačí, pokud je výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí musí být též hodnocení dosud zjištěných důkazů, předložen k vyjádření jeho zasláním daňovému subjektu, který se k výsledku následně může vyjádřit. Seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění je tedy právem daňového subjektu, nikoli jeho povinností.
64. Soud pak obecně doplňuje, že ani podle závěrů judikatury není správce daně povinen nařídít v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 – 78). Pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit se s obsahem správního spisu (což v rámci daňové kontroly bylo žalobci umožněno, srov. níže body týkající se nahlížení do daňového spisu) a rozhoduje-li správce daně pouze na základě listin v něm obsažených (což je i nynější případ), lze takový postup považovat za souladný s právem na spravedlivý proces (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 – 83, č. 1440/2008 Sb. NSS). Plně se zde tedy uplatní žalobcem zhusta dovolávaná zásada písemnosti daňového řízení.

Úřední osoby

65. K žalobní námitce, podle které byl účel jednání zmařen, neboť zaměstnankyně správce daně přítomné jednání neprokázaly, že jsou úředními osobami, soud uvádí následující.
66. Podle § 12 daňového řádu (ve znění účinném od 1. 1. 2014) správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob (odst. 1). Úřední osobou je zaměstnanec, který se

bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (odst. 2).

67. Podle § 12 odst. 3 daňového řádu úřední osoba prokazuje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. Podle § 12 odst. 4 daňového řádu o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba *na požádání* osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.
68. Nejvyšší správní soud již k této právní úpravě vysvětlil, že zákonodárce shledal počínaje rokem 2014 požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat. Účelem procesní úpravy před rokem 2014 *„bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“* (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz, blíže viz rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69, body 102-106, v němž NSS dospěl k závěru, že ani absence prvotního pověření neměla za předchozí právní úpravy vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé).
69. Úřední záznam, jehož se v rozporu s textem § 12 daňového řádu žalobce dovolává ani za předchozí právní úpravy před rokem 2014 sám o sobě nezakládá pravomoc konkrétního úředníka provádět jednotlivé úkony. Jak k témuž detailně vysvětluje rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Afs 37/2015 – 59, v bodech 49 až 50, pouhá skutečnost, že ve spisu nebyl za právní úpravy před rokem 2014 založen úřední záznam o tom, že určitá osoba *„je oprávněnou úřední osobou ve věci stěžovatele, proto nevede bez dalšího k závěru, že napadené rozhodnutí podepsala neoprávněná osoba. Orgánem věcně (a místně) příslušným k vydání rozhodnutí byl správní orgán (žalovaný) jako celek, určení oprávněných úředních osob bylo především otázkou vnitřní příslušnosti v rámci daného orgánu“*. Smysl založení úředního záznamu do spisu byl pouze informativní a měl umožnit účastníkovi řízení dozvědět se, kdo se na rozhodování jeho věci podílí, zejména s ohledem na možnost uplatnit námitku podjatosti. Úřední záznam sám o sobě nezakládá pravomoc konkrétního úředníka rozhodnout, takové oprávnění plyne především z jeho pracovní pozice v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů. Klíčové bylo dle NSS, že žalovaný (podobně jako ve věci nynější) opakovaně potvrdil pravomoc oné osoby v řízení před správními soudy.
70. Úřední osoby tak při jednání dne 11. 5. 2016 postupovaly plně v souladu se zákonem a shora citovanou judikaturou, pokud na požádání žalobcovy zástupkyně k prokázání svého oprávnění k úkonům při správě daní předložily služební průkazy, odkázaly na titulní stranu protokolu a dokonce podrobně vysvětlily, jak byly v dané věci ustanoveny (vedoucí kontrolního oddělení a ředitelem kontrolního odboru). Zástupkyni žalobce tak nic (včetně povinnosti mlčenlivosti) nebránilo s úředními osobami při jednání řádně komunikovat, předávat jim připravené podklady či přebírat písemnosti. Opačný přístup žalobcovy zástupkyně (nadto profesionálky v oboru daňového právu) tak působí spíše účelově.

71. Na shora uvedeném nemůže nic změnit ani námitka, že podle úředního záznamu ze dne 16. 7. 2014 a programu kontroly ze dne 1. 8. 2014 jsou oprávněnými úředními osobami Bc. R. Š. a J. B. Žalobce totiž zcela pomíjí, že podle úředního záznamu o oprávněné úřední osobě jsou k daňové kontrole *kromě úředních osob, jejichž oprávnění vyplývá z Podpisového řádu Finančního úřadu pro Středočeský kraj* oprávněny též posledně označené osoby. Zcela jistě tak uvedené dokumenty nelze vykládat tak, že k provádění daňové kontroly byly oprávněny pouze dvě zde uvedené úřední osoby.
72. Z uvedeného důvodu proto nemůže být důvodná ani žalobcova argumentace, podle které nemohl žalobce (resp. jeho zástupkyně) s pracovníky správce daně komunikovat a předávat jim podklady z obavy z možného porušení povinnosti mlčenlivosti. Porušením povinnosti mlčenlivosti totiž nemůže být jednání daňové poradenské společnosti, resp. daňového poradce vůči daňovým orgánům – právě tyto orgány totiž jsou věcně a místně příslušnými k jednání ve věci, nikoli pouze oprávněné úřední osoby.
73. Jak tedy plyne z judikatury, spekulace žalobce zcela zatemňují skutečný smysl § 12 daňového řádu. Je jím umožnit daňovému subjektu právo uplatnit případnou námitku podjatosti. Takovou námitku však žalobce nevznnesl, a to ani poté, kdy byl seznámen s tím, kdo je úřední osobou v jeho věci.
74. Ostatně pokud by žalobci vznikly pochybnosti o oprávněnosti osob vést řízení či o jejich nepodjatosti, nic mu nebránilo podat poté, co mu byly výsledky kontrolních zjištění předány, písemné vyjádření správci daně, o čemž byl také při jednání dne 11. 5. 2016 poučen. Nešlo o žádné „tajné“ výsledky kontrolních zjištění, jak namítá žalobce. Výsledky kontrolních zjištění od 11. 5. 2016 tvořily součást nalézacího daňového spisu, do nějž mohl žalobce dle potřeby nahlížet (k otázce nahlížení do daňového spisu viz níže).
75. Výše popsané úvahy je pak třeba plně vztáhnout i na postup úředních osob během jednání dne 23. 6. 2015, při němž mělo dle domluvy mezi správcem daně a žalobcem dojít k předložení dokladů k daňové kontrole. Pokud v rozporu se zákonem zástupkyně žalobce při tomto jednání lpěla na své tezi o nutnosti předložit úřední záznam o oprávněné úřední osobě a z tohoto důvodu při jednání nepředložila žádné doklady, jde tato skutečnost jen a pouze k tíži žalobce. Soud, byť se k otázce dokazování a unesení důkazního břemene vyjádří též níže, již nyní konstatuje, že žalobce avizované doklady (ani v anonymizované podobě, kterou správce daně v reakci na žádost žalobce dne 19. 6. 2015 připustil) nikdy později v průběhu daňového řízení nepředložil, byť právě jej tížilo důkazní břemeno.
76. Namítá-li žalobce, že doklady měl připravené na stejném místě dne 28. 7. 2015, kam se však žádný pracovník správce daně nedostavil, musí soud konstatovat, že z protokolu ze dne 23. 6. 2015 se podává jen to, že „*termín na doložení dokladů byl domluven na 28. 7. 2015 v 10 hod.*“ Protokol neobsahuje určení místa, kde měly být doklady správci daně předloženy. Nelze proto jednoznačně ověřit, která z verzí prezentovaných účastníky řízení je správná (zda verze žalobcova, že předání bylo domluveno opět na adrese X, či verze žalovaného, že k předání mělo dojít v sídle správce daně). Rozhodně však z tohoto protokolu nevyplývá, že správce daně akceptoval jako místo provádění daňové kontroly kancelář na adrese X, jak tvrdí žalobce. Nic takového nevyplývá z protokolu ze dne 23. 6. 2015 a zejména ani z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 3. 11. 2014 – z něj se naopak podává, že místem provedení daňové kontroly je sídlo správce daně (srov. s. 3 protokolu). Ať už však

byla domluva mezi správcem daně a žalobcem jakákoli, žalobci nic nebránilo předložit připravené podklady kdykoli později v průběhu daňového řízení. Soud v této souvislosti považuje za poněkud překvapivé, že se žalobce dne 28. 7. 2015, kdy vyčkával s množstvím pečlivě připravených podkladů, nepokusil správce daně kontaktovat a zjistit, proč se na domluvenou schůzku nedostavil, případně se aktivně domáhat, aby na smluveném místě připravené doklady přebral, či se pokusit domluvit jiný termín (žádná taková snaha není patrná ani z žalobcových tvrzení ani z obsahu správního spisu). Mělo přitom být právě v zájmu žalobce, aby předložil připravené doklady, které měly prokázat jeho vlastní tvrzení, a zajistit unesení svého důkazního břemene. Tato aktivita tak principiálně nemusela vzejít od správce daně a jde tak k tíži žalobce, že žádnou další aktivitu tímto směrem v řízení nevyvinul, ale postavil se do role pasivně rezistentního daňového subjektu, který v průběhu daňové kontroly setrval na procesních námitkách, aniž by se jakkoli snažil dostat k hmotněprávní podstatě celé věci. Ze shora uvedených důvodů proto soud také pro nadbytečnost nepřistoupil k provedení důkazů navrhovaných žalobcem k této otázce (zejména výslech paní J., která měla být uvedeného dne přítomna a pomáhat s přípravou podkladů). Skutečnost, zda byly uvedeného dne na dané adrese připraveny podklady, či nikoli, je totiž z hlediska posouzení důvodnosti této žalobní námitky bezpředmětná.

77. Ze všeho shora uvedeného tedy vyplývá, že žalobce byl řádně seznámen jak s kontrolními zjištěními, tak s hodnocením dosud zjištěných důkazů, a to předáním výsledků kontrolních zjištění dne 11. 5. 2016. Veškeré další procesní kroky navazující na tuto část daňové kontroly tak nelze hodnotit jako překvapivé, předčasné, či nezákonné, jak to v souvislosti s průběhem jednání dne 11. 5. 2016 činí žalobce.
78. Správci daně proto nelze nic vytknout, pokud následně (rozhodnutím ze dne 18. 5. 2016) žalobci stanovil dvacetidenní lhůtu pro vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění a poučil jej o možnosti navrhnout jejich doplnění. Podle § 88 odst. 3 věty první daňového řádu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, *na žádost daňového subjektu*. Byť žalobce o lhůtu pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nepožádal, i přesto mu ji správce daně stanovil, a umožnil mu tak podat ke kontrolním zjištěním vyjádření. Takový postup nelze hodnotit jako nezákonný, ale naopak jako procesně maximálně vstřícný a souladný se zásadami daňového řízení (srov. § 6 odst. 3 a 4 daňového řádu). Žalobce však této možnosti nevyužil, proti rozhodnutí o stanovení lhůty podal odvolání, ve kterém uplatnil výhrady proti průběhu jednání dne 11. 5. 2016 a současně požádal o prodloužení lhůty (čemuž správce daně vyhověl, přičemž fakticky tato lhůta byla s ohledem na další průběh daňového řízení několikaměsíční). Soud pouze pro pořádek konstatuje, že žalovaný neponechal důvod pro podání podnětu ze dne 20. 8. 2016 (ve kterém žalobce napadal postup úředních osob při jednání dne 11. 5. 2016) „bez povšimnutí“, jak tvrdí žalobce. Žalovaný ve vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti (podnětu ze dne 20. 8. 2016) uvedl, že stížnost a odvolání ze dne 15. 6. 2016 obsahovaly stejné námitky. Stížnost je proto nepřípustná, neboť daňový řád poskytuje jiný prostředek ochrany (odvolání, které žalobce též podal). Věcně se tak důvody podnětu (resp. stížnosti a odvolání ze dne 15. 6. 2016) žalovaný zabýval v rozhodnutí o odvolání ze dne 21. 11. 2016. V něm se podrobně zabýval námitkami zpochybňujícími průběh jednání u správce daně dne 11. 5. 2016. Žalobci se tak na tyto námitky dostalo adekvátní a přezkoumatelné odpovědi.

Ukončení daňové kontroly

79. Pro žalobce proto nemohlo být překvapivé ani oznámení k projednání zprávy a ukončení daňové kontroly ze dne 1. 2. 2017. Žalobce byl seznámen s výsledky kontrolních zjištění, byla mu stanovena lhůta k vyjádření, přičemž žalobce se ke kontrolním zjištěním nijak nevyjádřil, a nebylo tak třeba podle § 88 odst. 3 věty druhé daňového řádu výsledky kontrolních zjištění nijak měnit, ale bylo možno přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že žalobce překvapivost oznámení o ukončení daňové kontroly spojuje se skutečnostmi souvisejícími s jednáním dne 11. 5. 2016, odkazuje soud na výše řečené. Shodně potom soud musí reagovat na námitky související s oznámením k projednání zprávy a ukončení daňové kontroly ze dne 15. 5. 2017. Uvádí-li žalobce, že s ohledem na stav daňového řízení považoval osobní jednání za „nadbytečné a ne hospodárné“, je nutno konstatovat, že tento názor nebyl s ohledem na shora uvedené správný. Namítá-li žalobce, že mu již v písemnosti ze dne 18. 4. 2016 bylo oznámeno, že je hotová zpráva o daňové kontrole, nemá toto tvrzení oporu ve správním spisu. Z dané písemnosti naopak vyplývá, že žalobce byl vyzván, aby se dne 11. 5. 2016 seznámil s výsledkem kontrolního zjištění. O zprávě o daňové kontrole tato písemnost vůbec nehovoří.
80. Žalobce dále předestírá nesouhlas s nevyhověním omluvě ze dne 31. 5. 2017 z jednání stanoveného k projednání zprávy o daňové kontrole na 1. 6. 2017 a připomíná, že téhož dne také podal stížnost, podle které dosud nebyl seznámen s výsledky kontrolních zjištění a důkazními prostředky (tedy opět totožné námitky jako v dosavadním průběhu daňového řízení).
81. Soud k této námitce předesílá, že k projednání zprávy o daňové kontrole dne 1. 6. 2017 nedošlo. Správce daně po obdržení žalobcovy podání ze dne 31. 5. 2017 žalobci zaslal další oznámení k projednání zprávy a ukončení daňové kontroly, v němž ho vyzval k jednání za účelem ukončení daňové kontroly dne 27. 7. 2017. K odložení jednání v důsledku žalobcovy žádosti tak fakticky došlo. Správce daně v tomto oznámení dále uvedl, že žalobcovy omluva byla nedostatečná, protože se dle odkazu v něm uvedeného vztahovala k předcházejícímu jednání nařízenému na 4. 5. 2017 a současně nesprávně uváděla, že dosud nedošlo k seznámení s výsledky kontrolních zjištění. Správce daně také konstatoval, že nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti není překážkou ukončení daňové kontroly. Skutečnost, že se omluvenka formálně vztahovala k jinému jednání (neboť odkazovala na číslo jednací písemnosti k jednání dne 4. 5. 2017), tak byla pouze jedním z důvodů, pro který správce daně omluvenku vyhodnotil jako nedostatečnou – za podstatnější soud považuje věcné důvody tohoto hodnocení. Soud se ztotožňuje se správcem daně, že argumentace neseznámením s výsledky kontrolních zjištění byla zcela nedůvodná (viz shora). Závěr správce daně, podle kterého nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti není překážkou ukončení daňové kontroly, žalobce žádnými relevantními argumenty nezpochybňuje (obecná tvrzení obsažená v bodu 22c žaloby za žalobní důvody považovat nelze). Věcné důvody, pro které správce daně označil omluvenku z jednání dne 1. 6. 2017 tak obstojí. Soud pak nad rámec nutného pouze stručně konstatuje, že podle rozsudků NSS ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 – 32, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 79/2012 – 34, může správce daně vyřídit stížnost (resp. žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti) i po skončení daňové kontroly.
82. Namítá-li žalobce, že výzva ze dne 12. 7. 2017, doručená zástupkyni žalobce dne 20. 7. 2017, k projednání zprávy o daňové kontrole dne 27. 7. 2017 nezachovala zákonem předvídanou minimální osmidenní lhůtu, je nutno konstatovat, že daná výzva nebyla

rozhodnutím o určení lhůty pro úkon při správě daní ve smyslu § 32 ve spojení s § 101 daňového řádu. Judikatura, na kterou žalobce v této souvislosti poukazuje a z níž dovozuje, že o rozhodnutí takového povahy šlo, se týká předcházející právní úpravy (obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), nelze ji proto na žalobcovu věc použít. Zákon o správě daní a poplatků totiž oproti daňovému řádu stanovil odlišný mechanismus ukončení daňové kontroly. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 – 36, stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole nelze považovat za určení lhůty ve smyslu § 32 daňového řádu.

83. Daňový řád před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). I proto ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.
84. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Jak Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku ze dne 17. 8. 2015, č. j. 5 Afs 68/2016 – 25, *„při projednání zprávy se uplatní zásada koncentrace řízení. Nutno konstatovat, že tato zásada byla nově zavedena v § 88 odst. 3 in fine daňového řádu (zákon o správě daní a poplatků ji neznal), a to z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Je zcela na místě, pokud na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu na provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění, a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu již byla jednou dána. V uvedeném postupu, který § 88 odst. 3 daňového řádu presumuje, Nejvyšší správní soud nespatřuje jakýkoli nepřipustný zásah do práva daňového subjektu“*. Shodně viz i další rozsudky Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015 – 41, či rozsudek ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 – 30.
85. Správce daně proto určením data projednání zprávy o daňové kontrole neposkytuje daňovému subjektu časový prostor pro tvorbu námitek ke kontrolnímu výsledku, které by následně daňový subjekt uplatnil při samotném projednání. Nelze tak bez dalšího říci, že by šlo o *„časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči*

správci daně uplatnil“ ve smyslu rozsudku č. j. 1 Afs 19/2005 – 78, na který poukazuje žalobce.

86. Žalobce dále v žalobě obecně vyslovil svůj nesouhlas se závěrem správce daně, podle kterého se vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole.
87. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu, *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*
88. Z judikatury vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, dále neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany žalobce apod. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 – 26). Na takové skutečnosti přitom nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 54). V rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 4 Afs 240/2016 – 71, Nejvyšší správní soud uvedl: *„I důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna ‚nehodí‘. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.“*
89. Z daňového spisu se podává, že správce daně žalobce vyzval k projednání zprávy o daňové kontrole přípisem ze dne 1. 2. 2017. Žalobce na tuto výzvu, která byla jeho zástupkyni doručena dne 8. 2. 2017, reagoval pouhých pár hodin před nařízeným jednáním (omluvenka byla odeslána elektronicky dne 21. 2. 2017, jednání bylo nařízeno na 22. 2. 2017 v 9:00 hod.) podáním označeným „omluvenka, žádost o odročení a stížnosti“, v němž mimo jiné žádal o omluvu a odročení, a to z důvodu kolize s jiným jednáním jeho zástupkyně a současně proto, že dosud dle svého názoru nebyl řádně seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Poté správce daně stanovil nový termín jednání na 1. 6. 2017 v 9:30 hod. (oznámení ze dne 15. 5. 2017, zástupkyni doručeno dne 19. 5. 2017). Na toto oznámení reagovala žalobcova zástupkyně opět v předvečer nařízeného jednání (dne 31. 5. 2017 pár minut před půlnocí) podáním označeným jako „omluvenka, žádost o odročení a stížnost a podnět“, v němž se z jednání omluvila a požádala o jeho odročení do doby, než bude vyřízen žalobcův podnět směřující proti nesprávnému vyřízení stížnosti. Zástupkyně žalobce uvedla, že osobní jednání za současného stavu považuje za nadbytečné a ne hospodárné. Zopakovala pak svoje výhrady k dosavadnímu postupu správce daně v rámci daňové kontroly. Správce daně tuto omluvu shledal nedostatečnou (viz výše), přesto však oznámením ze dne 12. 7. 2017 (žalobcově zástupkyni doručeno dne 20. 7. 2017) stanovil nový termín ukončení daňové kontroly, a to dne 27. 7. 2017 v 9:00 hod.). V podání ze dne 24. 7. 2017 označeném „stížnost, omluvenka a žádosti“ zástupkyně žalobce uvedla, že se z jednání omlouvá, neboť nebyla zachována zákonem předvídaná lhůta pro jednání podle § 32 daňového řádu (k nesprávnosti tohoto názoru srov. výše) a

dosud nebyly projednány výsledky kontrolního zjištění. Dne 20. 9. 2017 byly zástupkyni žalobce do datové schránky a poštou zaslány zprávy o daňové kontrole.

90. Soud nemá s ohledem na shora shrnuté skutkové okolnosti případu pochyb o tom, že jednání žalobce (resp. jeho zástupkyně) jevílo znaky vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole podle shora citované judikatury. Soud opětovně zdůrazňuje, že na jednání žalobce (jeho zástupkyně) je nutno nahlížet komplexně a v souvislostech, nikoli jednotlivě, jak to činí žalobce. Správce daně učinil řadu úkonů k projednání zprávy o daňové kontrole. Pouze v případě první omluvy zástupkyně žalobce argumentovala (kromě procesních námitek) kolizí s jiným jednáním. V dalších omluvách však setrvala toliko na opakování své argumentace ohledně nesprávnosti postupu správce daně v souvislosti se seznámením s výsledky kontrolního zjištění. Právní názory na správnost, resp. nesprávnost postupu správce daně však nemohou být legitimním důvodem pro opakované odkládání projednání zprávy o daňové kontrole. Byl-li žalobce přesvědčen o správnosti svého právního názoru, nic mu nebránilo nesprávnost postupu správce daně namítat v rámci odvolacího řízení, resp. již v rámci daňové kontroly, což ostatně v rámci mnoha svých podání učinil, přičemž, jak vyplývá již se shora uvedeného, na tyto jeho výtky správce daně, potažmo žalovaný přezkoumatelně reagoval. I přesto postupoval správce daně vůči žalobci vstřícně a jeho žádostem o odročení opakovaně vyhověl. Poté, co správce daně stanovil žalobci tři různé možné termíny, nebylo již důvodu ukončení daňové kontroly odkládat, neboť z postupu žalobcovy zástupkyně bylo zjevné, že se její procesní postoj ve vztahu k projednání zprávy o daňové kontrole nezmění. Soud tak neshledal porušení podmínek stanovených v § 88 odst. 5 daňového řádu.

Dokazování

91. Žalobce dále uplatnil různorodou skupinu námitek týkajících se dokazování a rozložení důkazního břemene.
92. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
93. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
94. Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66, ve kterém popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c)*

zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“ (obdobně např. rozsudky ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62).

95. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno předložením formálně bezvadných dokladů. Správci daně nicméně na základě jím zjištěných skutečností vznikly pochybnosti ohledně správnosti a průkaznosti žalobcových tvrzení.
96. Výzvou ze dne 8. 7. 2015, č. j. 3085110/15/2114-60561-204369, proto žalobce vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 a předložení důkazních prostředků prokazujících zde konkrétně popsanych tvrzení (správnost a oprávněnost daňových výdajů v bodech 1 až 32 výzvy). Správce daně v odůvodnění uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil evidenci dlouhodobého majetku, v níž je zaznamenáno několik nemovitostí. Vlastním šetřením správce daně zjistil, že dne 23. 1. 2009 bylo vydáno územní rozhodnutí na „novostavbu kanceláře se zázemím pro zaměstnance“. Tato stavba je součástí areálu, který žalobce dne 16. 3. 2010 koupil a byla zkolaudována dne 18. 3. 2014. Z předložených dokladů a evidencí není zřejmé, jak žalobcem deklarované výdaje (označené právě v bodech 1 až 32 výzvy) souvisely s žalobcovou podnikatelskou činností, případně kterých nemovitostí se vynaložené výdaje týkaly. Správci daně tak vznikly pochybnosti o správnosti a oprávněnosti uplatnění těchto výdajů za zednické a elektromontážní, stavební a další práce a za nákup materiálu na základě specifikovaných dokladů. Hodnota stavebních a dalších prací a materiálu překročila v jednotlivých zdaňovacích obdobích částku 40 000 Kč, z dokladů nelze zjistit, zda se jedná pouze o opravy. Rozsah a charakter provedených prací a nakoupeného materiálu zjištěný z dokladů a listin nesvědčí o pouhém soustředění se na odstranění fyzického opotřebení nebo poškození či na zabezpečení provozuschopnosti určitého objektu a možnosti zahrnout výdaje na jejich pořízení v plné výši do základu daně z příjmů ve zdaňovacím období, kdy byly vynaloženy. Správce daně shrnul, že nemá za prokázané, že uplatněné výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nebylo doloženo, zda se výdaje vztahují k nemovitostem, případně ke kterým konkrétním, ani že se jednalo o takové opravy nemovitostí, které nejsou technickým zhodnocením a které okamžitě v plné výši do daňově uznatelných nákladů nelze zahrnout podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů, popř. že se nejedná o výdaje vynaložené za účelem pořízení hmotného majetku podle § 26 odst. 2 zákona o

daních z příjmů. V žalobcově areálu totiž došlo ke stavbě nové budovy (územní rozhodnutí vydáno v roce 2009, dokončená stavba byla zkolaudovaná v roce 2014). K odstranění pochybností je tak nutno prokázat, že výdaje byly vynaloženy v souvislosti s nemovitostmi, je nutné prokázat, že se jedná o opravy nemovitostí, nikoli o technické zhodnocení a že výdaje byly vynaloženy na budovy používané výhradně k podnikatelské činnosti. K prokázání uvedených skutečností potřebných pro správné stanovení daně stanovil správce daně žalobci lhůtu 15 dnů ode dne doručení výzvy. Poučil jej současně o následcích nevyhovění výzvě.

97. Žalobce namítá, že výzva ze dne 8. 7. 2015 neobsahovala ve výroku žádnou lhůtu pro splnění povinnosti a pro žalobce byl závazný pouze výrok.
98. Soud k této námitce s ohledem na shora uvedené konstatuje, že daná výzva skutečně ve svém výroku lhůtu k prokázání skutečností neobsahovala. To z ní nicméně nečiní výzvu pouze „informativního“ charakteru, jak nesprávně tvrdí žalobce. Danou výzvou totiž správce daně podrobně vyjevil své pochybnosti ohledně průkaznosti a správnosti daňových tvrzení uplatněných žalobcem (z hlediska uznatelnosti uplatněných daňových výdajů), které také řádně odůvodnil a důkazně podložil. Ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tak unesl své důkazní břemeno, které pak okamžikem doručení této výzvy přešlo zpět na žalobce. Pokud chtěl žalobce i nadále uplatňovat sporné výdaje jako daňově účinné, musel v dalším řízení prostřednictvím dalších důkazních prostředků (nad rámec již předložených primárních důkazních prostředků) tyto pochybnosti rozptýlit. Z hlediska stanovení okamžiku, kdy tuto povinnost žalobce mohl plnit, by přitom byla lhůta uvedená (správně) ve výroku výzvy zcela irrelevantní, neboť daňové řízení není v zásadě koncentrováno, tudíž žalobce mohl úspěšně své důkazní břemeno unést kdykoli během řízení až do vydání napadeného rozhodnutí, o což se ovšem ani nepokusil. Neuvedení lhůty ve výroku dané výzvy tak nemohlo mít žádný vliv na možnost uplatňovat jeho procesní práva (zejména právo navrhopat a předkládat důkazy) v daňovém řízení. Ostatně z postupu žalobce samotného je zjevné, že výzvu nepovažoval toliko za „informativní“, neboť na jejím základě dohodl se správcem daně jednání dne 28. 7. 2015 za účelem předání podkladů (ke zmařenému účelu tohoto jednání srov. shora). Soud opětovně konstatuje, že tvrzení žalobce, podle kterého mu správce daně „neumožnil předložit důkazní prostředky“, je zcela liché, neboť žalobce měl tuto možnost po celou dobu daňového řízení a bylo pouze na něm, aby ji využil.
99. Žalobce v dalším průběhu daňového řízení nepředestřel žádná tvrzení ani nenavrhл žádné důkazní prostředky, kterými by se snažil vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně, a tím unést své důkazní břemeno, které na něj v souladu se shora citovanými ustanoveními daňového řádu bylo řádně přeneseno. Až v doplnění odvolání ze dne 16. 1. 2018 žalobce tvrdil, že správce daně vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť garáže již byly postaveny, a jejich stavba tak nemohla být realizována až v letech 2011 a 2012. Jako důkaz k prokázání tohoto tvrzení navrhl daňový spis na dani z nemovitosti z let 2010 – 2012. Tato argumentace se však zcela míjí se závěry, na kterých správce daně vystavěl své pochybnosti. Správce daně totiž na základě získaných podkladů pojal podezření, že sporné výdaje nebyly použity na nákup materiálu a služeb, či na běžné opravy a údržbu objektů, ale na výstavbu kanceláří (nikoli garáží). Žalobcova odvolací tvrzení tak vůbec relevantně nereagovala na pochybnosti správce daně vyjádřené v průběhu daňové kontroly. Žalovaný proto také nepochybil, pokud v rámci napadeného rozhodnutí z hlediska skutkového poukázal na relevantní zjištění správce daně.

100. Tvzení vztahující se ke skutkovému stavu a hmotněprávnímu posouzení věci lze v žalobě alespoň v nejhrubších obrysech nalézt pouze v bodech 28 a 29. Zde žalobce bez dalšího uvádí, že *sporné výdaje jsou výdaji na opravy majetku dle předložené evidence dlouhodobého majetku, jak vyplývá i z obsahu jednotlivých dokladů*. Takové tvrzení je nicméně zcela obecné, žalobce je nedokládá žádnými konkrétnějšími skutečnostmi a zejména žádnými důkazy. Poukazuje-li žalobce na obsah jednotlivých (daňových) dokladů, je nutno připomenout, že jejich úplnost, správnost a průkaznost správce daně zpochybnil. Bylo tak na žalobci, aby svá tvrzení prokázal dalšími, od primárních dokladů odlišnými, důkazními prostředky. Vyjadřuje-li žalobce v replice ze dne 14. 4. 2019 a v triplice předložené při jednání soudu poprvé podrobněji k hodnocení jednotlivých podkladů shromážděných v průběhu daňové kontroly (zprávy o výchozí revizi elektrického zařízení, projektová dokumentace, geometrický plán, rozhodnutí stavebního úřadu atd.), jedná se zjevně o opožděné námitky, kterými se soud nemohl věcně zabývat.
101. Soud pak v této souvislosti připomíná, že specifikem daňového procesu je právě způsob rozložení důkazního břemene, který má vliv i na obsah navazujícího přezkumu před správními soudy. Ty mohou v zásadě přezkoumávat otázku, zda daňový subjekt, resp. správce daně, unesl v daňovém řízení své břemeno tvrzení a důkazní. Ani princip plné jurisdikce ovládající správní soudnictví přitom neznamená, že by snad daňový subjekt, do té doby pasivní, mohl neomezeně důkazy uplatňovat a předkládat až v řízení před soudem, a tím „dohánět“ své důkazní břemeno teprve v soudním řízení (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, č. 618/2005 Sb. NSS). Správní soudy proto zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v daňovém řízení co do svých tvrzení a návrhu důkazů nijak aktivní a skutková tvrzení uplatnil poprvé v řízení před správními soudy (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, č. 2033/2010 Sb. NSS, bod 44). Kromě toho, že jsou námitky týkající se nesení žalobcova důkazního břemene opožděné, ani v případě jejich včasnosti by soud nemohl z důvodů shora uvedených umožnit žalobci unést řádně jeho břemeno poprvé až v řízení před správními soudy. Z uvedených důvodů také soud zamítl návrh na provedení důkazu znaleckým posudkem a dalšími listinami, jimiž se žalobce snažil prokázat svá tvrzení.
102. K námitkám ohledně neprovedení výsledku svědka N. soud zčásti přisvědčuje žalobci, že správce daně postupoval nesprávně, pokud nejprve svědka předvolal a poté, co se omluvil, sdělil tuto skutečnost žalobci s tím, že o novém termínu výsledku bude informován a následně jej již formálně nezpravil o tom, že výslech proveden nebude. Nešlo nicméně o vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost. Namítá-li žalobce, že svědek N. mohl osvětlit, že stavba již byla realizována a pouze „úředně nebyla podána žádost o kolaudaci“, je nutno zdůraznit nejprve to, že sám žalobce výslech tohoto svědka k prokázání svých tvrzení (resp. k vyvrácení pochybností správce daně) nenavrhl. Předvolání svědka bylo učiněno na základě důkazní iniciativy správce daně. Současně je podle soudu podstatné, že vlastníkem dotčených nemovitostí je již od roku 2010 právě žalobce. Právě on měl tedy jistě dostatek informací i podkladů o stavu dotčených nemovitostí v kontrolovaných zdaňovacích obdobích (2011 a 2012) a jemu muselo být nejlépe známo, zda již byly stavby dokončeny, případně proč nebylo včas žádáno o jejich kolaudaci. Je zjevné, že svědek N. mohl vypovídat maximálně ve vztahu k předcházejícím zdaňovacím obdobím, která ovšem nebyla předmětem kontroly. I z tohoto pohledu se tak jeví závěr daňových orgánů o nadbytečnosti výsledku svědka N. jako správný. Namítá-li žalobce v souvislosti s neprovedením výsledku svědka, že daňové řízení je dvojinstanční, je třeba zdůraznit, že o

skutečnosti, že výslech v rámci daňové kontroly proveden nebyl a nebude, se žalobce dozvěděl již z výsledků kontrolních zjištění a následně ze zprávy o daňové kontrole. Proti této skutečnosti tak mohl brojit v rámci odvolacího řízení, což ostatně učinil. Žalovaný pak na jeho výtky přezkoumatelně reagoval tak, že provedení výslechu je vzhledem ke skutečnostem zjištěným z podkladů poskytnutých stavebním úřadem nadbytečné (což implicitně vyplývalo též ze závěrů zprávy o daňové kontrole). Žalobci tedy nebylo upřeno namítat neprovedení výslechu svědka již v daňovém řízení.

103. Správce daně v rámci vlastní vyhledávací činnosti zajistil dostatečné množství podkladů (zejména šlo o podklady získané od stavebního úřadu), které přesvědčivě odůvodňovaly jeho pochybnosti. Za této důkazní situace by proto bylo z hlediska unesení důkazního břemene správce daně skutečně nadbytečné trvat na provedení výslechu svědka N. Žalobce sám poté, co na něj bylo zpět řádně přeneseno důkazní břemeno, k prokázání svých tvrzení výslech žádného svědka nenavrhl.
104. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že otázka prokázání stavu nemovitostí, s nimiž souvisely žalobcem uplatňované výdaje, není otázkou prokázání právní domněnky (kterou podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje správce daně), ale otázkou prokázání skutkového stavu, resp. skutečností tvrzených v daňovém přiznání. Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání těchto skutečností pak tíží, jak již bylo shora podrobně popsáno, žalobce. Není tedy pravdou, že stav žalobcových nemovitostí měl prokazovat správce daně, jak tvrdí žalobce. Správci daně „postačovalo“ prokázat důvodnost svých pochybností ohledně správnosti a průkaznosti žalobcových tvrzení, čemuž dostál.
105. Závěry obsažené v odkazovaném rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2017, č. j. 59 Af 24/2016 – 42, na který poukazuje žalobce, nelze v dané věci aplikovat již proto, že v tam řešené věci nepovažovaly daňové orgány avizovaný výslech svědka za nadbytečný. Naopak, daňové orgány na provedení výslechu trvaly, nicméně přes opakovanou snahu se neuskutečnil. Krajský soud v Ústí nad Labem vyslovil (s. 7 rozsudku): *„Jestliže měl však správce daně za to, že výpověď svědka V. je pro zjištění skutkového stavu nezbytná, o čemž vypovídá opakovaná snaha o předvolání tohoto svědka, byl povinen výslech tohoto svědka provést, třeba i bez účasti žalobce, pokud považoval žalobcovy žádosti o odročení výslechu svědka za obstrukční. ...)* Přehodnotit původně zamýšlený rozsah dokazování a upustit od výslechu svědka V. by bylo obhajitelné pouze v případě, že by se výpověď pana V. jako svědka jevila s ohledem na provedené výsledky dokazování nadbytečnou.“ Šlo tedy o situaci zcela odlišnou od nyní projednávané věci. V nyní souzené věci z napadeného rozhodnutí plyne, že výslech svědka nebyl proveden z důvodu nadbytečnosti, přičemž nadbytečnost tohoto výslechu vyplynula právě z provedení dokazování.
106. Důvodná není ani námitka, podle které nebyl žalobce zpraven o výslechu svědka – vedoucí stavebního úřadu dne 1. 12. 2014 a 15. 6. 2015. Z popisu průběhu místního šetření provedeného v těchto přitom podle žalobce vyplývá, že nešlo o místní šetření ve smyslu § 80 daňového řádu.
107. Podle § 80 daňového řádu může správce daně provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.

108. Z protokolů ze dne 1. 12. 2014 a 15. 6. 2015, že správce daně v těchto dnech provedl místní šetření na odboru výstavby Městského úřadu Mšeno, jimž byla přítomna vedoucí odboru. Při místním šetření dne 1. 12. 2014 správce daně zjistil, že stavební úřad v letech 2011 a 2012 žalobci nevydal žádné stavební povolení ani souhlas s provedením ohlášené stavby. Dne 23. 1. 2009 bylo vydáno povolení pro pana M. N. Tuto stavbu dne 16. 3. 2010 koupil žalobce a stavební povolení přešlo na něj. Kolaudace proběhla dne 18. 3. 2014. Správce daně si pořídil kopii tohoto stavebního povolení. Při místním šetření dne 15. 6. 2015 byla správci daně předložena dokumentace v souvislosti s rozhodnutím o umístění stavby „novostavba kanceláře se zázemím pro zaměstnance, X. Byla pořízena fotokopie zprávy o výchozí revizi elektrického zařízení ze dne 11. 12. 2010, protokol ze závěrečné prohlídky ze dne 14. 3. 2014 včetně závazného stanoviska Krajské hygienické stanice ze dne 14. 3. 2014 a stanoviska Hasičského záchranného sboru z téhož dne, fotokopie kolaudačního souhlasu s užíváním stavby ze dne 18. 3. 2014, projektové dokumentace ze dne 23. 1. 2009 (dvakrát) a geometrického plánu ze dne 7. 2. 2011. Vedoucí stavebního úřadu dále uvedla, že žalobce nemovitost koupil v roce 2010, v roce 2014 požádal o kolaudační souhlas s tím, že stavbu nebudou využívat žádní zaměstnanci. Dle sdělení při kolaudaci bude stavba sloužit pro činnost žalobcovy manželky.
109. Ze shora uvedeného jednoznačně vyplývá, že provedená místní šetření bylo vedena za účelem předpokládaným zákonem, tedy zejména za účelem vyhledávání důkazních prostředků, přičemž správce daně při místních šetřeních řadu důkazních prostředků obstaral. Z průběhu místních šetření, jak byl zaznamenán v protokolech, nevyplývá, že by kromě opatrování listin správce daně během prováděl výslech vedoucí stavebního úřadu. Tato osoba správci daně pouze sdělila informace nutné pro posouzení otázky, jaké podklady může správce daně od stavebního úřadu vyžádat (tedy zda a jaká rozhodnutí byla ve vztahu k daným nemovitostem vydána), případně shrnula skutečnosti vyplývající z předložených listin. Nedošlo tak k nezákonnému obcházení institutu výslechu svědka (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012 – 37). Nebylo proto ani povinností správce daně umožnit žalobci klást během místního šetření vedoucí stavebního úřadu otázky (resp. ho o místním šetření informovat), neboť o výslech svědka nešlo (žalobci přitom nic nebránilo navrhnout v řízení výslech této osoby). Správce daně informace získané z vyjádření vedoucí stavebního úřadu nepoužil jako důkaz, ve svých závěrech vycházel toliko z písemných podkladů. Ostatně veškeré skutečnosti, které vedoucí stavebního úřadu správci daně sdělila, a listiny, které předložila, musely být žalobci dobře známy, neboť se týkaly jeho nemovitostí a ve většině případů byl i adresátem rozhodnutí vydaných stavebním úřadem. Namítá-li žalobce, že protokoly jsou nesrozumitelné, neboť uvádějí počet stran příloh 0, dodává k tomu soud jen tolik, že z obsahu protokolů jednoznačně plyne, že správce daně si při obou místních šetřeních pořídil kopie určitých dokladů, které jsou přiloženy k protokolům, a které jsou jasné identifikovány i v textu protokolu. Uvedená nesprávnost tak nemůže způsobovat nesrozumitelnost protokolů.

Nahlížení do spisu

110. Žalobce opakovaně na několika místech žaloby poněkud chaoticky vznáší otázku korespondenčního nahlížení do daňového spisu a namítá, že mu nebyly poskytnuty kopie jím vyžádaných částí spisu a že nemohl do daňového spisu nahlížet v odvolacím řízení.
111. Žalobce opakované žádosti o korespondenční nahlížení do daňového spisu opíral o závěry vyplývající z rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 45 Af 15/2012 – 29. Soud

nicméně musí konstatovat, že žalobce závěry vyplývající z tohoto rozsudku mylně interpretuje. Soud se v tomto rozsudku zabýval otázkou, zda je právem daňového subjektu žádat v rámci daňového řízení zaslání kopie listiny z daňového spisu. Soud zdůraznil, že do daňového spisu lze nahlédnout u správce daně, a to zpravidla v úředních hodinách pro veřejnost. Nelze tudíž dovozovat jinou možnost realizace tohoto práva než fyzickým nahlédnutím do daňového spisu. Nezávisle na právu na nahlížení je pak daňový subjekt oprávněn žádat zaslání kopie *určité listiny* z daňového spisu. Toto právo nicméně není neomezené – je třeba počítat s tím, že vydání takových listin je zpoplatněno podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a zejména je pak omezeno základními zásadami daňového řízení, a to zásadou *vzájemné* spolupráce správce daně a daňových subjektů a zásadou hospodárnosti. Z těchto zásad zdejší soud dovodil, že tam, kde by zaslání listin z daňového spisu bylo neúměrně nákladné, nelze právo na pořízení doslovných opisů, kopií, výpisů nebo potvrzení o skutečnostech ve spise obsažených realizovat absenčním způsobem, ale je třeba po daňovém subjektu vyžadovat osobní součinnost.

112. Nic takového jako právo na „korespondenční nahlížení do spisu“ tedy z uvedeného rozsudku nevyplývá. Soud zde naopak zdůraznil, že právo nahlížet do spisu a právo na zaslání kopie určité listiny stojí vedle sebe a nelze je zaměňovat.
113. Správce daně žalobci opakovaně sdělil, že pro „korespondenční nahlížení“ (tedy fakticky poskytnutí kopií listin ze spisu) je třeba, aby žalobce označil konkrétní listiny, do kterých má být umožněn přístup (srov. sdělení ze dne 15. 5. 2017 či ze dne 5. 8. 2016). Uvedl-li správce daně ve sdělení ze dne 29. 6. 2017, že žalobce má označit konkrétní listiny, jejichž kopii žádá, a ty mu budou zaslány po uhrazení poplatku zaslány, nevidí soud na takovém postupu žádný rozpor se zákonem, jak v bodu 21e namítá žalobce. Neoznačil-li totiž žalobce listiny, které požaduje zaslat, nemohl správce daně správní poplatek vyměřit. Žalobce konkrétní listiny, které požaduje zaslat, poprvé označil až v žádosti ze dne 24. 7. 2017, na jejímž základě správce daně dne 28. 8. 2017 žalobci část požadovaných listin poskytl. U druhé části listin uvedl, že jde o listiny, které již žalobce obdržel či jde přímo o jeho podání. Jejich kopie pak budou zaslány po uhrazení správního poplatku. Je pravdou, že ve sdělení ze dne 28. 8. 2017 správce daně žalobce nevyzval, aby se vyjádřil, zda na předložení zde uvedených listin trvá, přestože mu jsou evidentně známy. Je nicméně také pravdou, že žalobce na toto sdělení nijak nereagoval, nesdělil správci daně, které z těchto písemností požaduje předložit a případně se nedomáhal toho, aby správce daně ve věci zasílání listin pokračoval. Jak přitom vyplývá ze shora citovaného rozsudku č. j. 45 Af 15/2012 – 29, realizace práva na zaslání kopií listin musí být vedena vzájemnou spoluprací správce daně a daňového subjektu. Nedomáhal-li se tedy dále žalobce zaslání jemu známých listin, nelze správci daně vytýkat, že již v této věci více nečinil, neboť se mohl oprávněně domnívat, že žalobce již o zaslání těchto listin (ze zcela pochopitelných důvodů) nemá zájem.
114. K námitkám souvisejícím s nahlížením do spisu v odvolacím řízení soud předesílá, že dne 29. 11. 2017, kdy se zástupkyně žalobce dostavila ke správci daně, byl již daňový spis skutečně v souvislosti s podanými odvoláními odeslán z územního pracoviště na Finanční úřad pro Středočeský kraj, a na územním pracovišti v Mělníku proto nebylo možno do listinné podoby spisu nahlížet. Nahlížení jako takové však žalobci nebylo znemožněno, neboť z protokolu vyplývá, že zástupkyni žalobce bylo umožněno nahlédnout do elektronického spisu, resp. spisu vedeného v elektronické formě a následně jí byl (po

domluvě s úředními osobami) do datové schránky zaslán výpis obsahu spisu a dodatečné platební výměry. Zástupkyně se pak o nahlížení u Finančního úřadu pro Středočeský kraj, potažmo u žalovaného nepokusila, byť si byla vědoma toho, že se u něj daňový spis nachází. Ani tvrzení, podle kterého bylo žalobci znemožněno nahlédnout do daňového spisu, tak nelze přitakat.

115. K námitkám (resp. tvrzením) týkajícím se žádostí o korespondenční nahlížení do opisu obsahu spisu na všech druhích daní soud nepovažuje za potřebné se podrobněji vyjadřovat, neboť, jak sám žalobce konstatuje v žalobě, opis mu byl dne 8. 6. 2015 zaslán. Jeho žádosti tak bylo vyhověno.

Vedení daňového spisu a další námitky

116. Podmínky pro vedení daňového spisu stanoví zejména § 64 a § 65 daňového řádu. Podle § 64

odst. 5 daňového řádu musí jednotlivé části spisu obsahovat *soupis všech písemností*, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými *pořadovými čísly* a vedou se pod *společnou spisovou značkou*.

117. Soud z předloženého spisu ověřil, že shora uvedené náležitosti, i přes určité dílčí nedostatky, v zásadě splňuje. Daňový soupis obsahuje soupis všech písemností, které jsou v něm založeny, písemnosti jsou řazeny v časové posloupnosti, jsou označeny pořadovými čísly a jsou vedeny pod společnou spisovou značkou. Je pravdou, že soupis písemností pod pořadovým číslem jedna eviduje písemnost ze dne 15. 7. 2014 označenou jako „ostatní sdělení“, která ovšem fakticky ve spisu nese pořadové číslo čtyři. Současně úřední záznam o oprávněné úřední osobě ze dne 16. 7. 2014, který měl být dle soupisu písemností založen jako druhý v pořadí, je ve spisu umístěn hned na prvním místě. Další řazení písemností ve spisu však již plně odpovídá soupisu i časové posloupnosti, nejedná se tak o zásadní pochybení. Soud by měl také za přehlednější, pokud by veškeré písemnosti nesly přímo na sobě své pořadové číslo (správce daně pořadovým číslem přímo označil jen některé písemnosti, a to nalepením papírku s číslem, přičemž pořadové číslo písemností přímo neoznačených vyplývá toliko ze soupisu písemností). Číslo uvedené přímo na jednotlivých písemnostech nekorresponduje s pořadovým číslem dle soupisu písemností, což může působit matoucím dojmem. Uvedené nepřesnosti, resp. technické nedokonalosti, však nemohly mít podle soudu žádný vliv na zákonnost daňového řízení a potažmo napadeného rozhodnutí. Podstatné podle soudu je, že veškeré písemnosti dle soupisu jsou též součástí daňového spisu a žalobce měl možnost se s nimi řádně seznámit. Ostatně ani žalobce konkrétně netvrdí, jak měl být v důsledku těchto nepřesností dotčen ve svých právech.

118. Žalobce pak dovozuje nesprávnost vedení daňového spisu z údajně nesprávně přidělovaných čísel jednacích písemnostem (v rámci žaloby uvádí, konkrétní příklady, kdy písemnosti vyhotovené pár dnů po sobě, či v rámci jednoho dne, měly řádově odlišná čísla jednacích, či případy, kdy „starší písemnost“ byla označena vyšším číslem jednacím než písemnost vyhotovená později).
119. Žalobce nicméně opomíjí, že uvedení čísla jedacího na každé dílčí písemnosti v první řadě není povinnou zákonem předpokládanou náležitostí. Žalobce pak nesprávně směřuje otázku přidělování pořadových čísel a jednacích čísel písemnostem.
120. Odrazem toho, jak jdou jednotlivé písemnosti ve spisu za sebou (jak do něho byly postupně vkládány) je právě jejich řazení v časové posloupnosti a přidělení na sebe

navazujících pořadových čísel (uvedených v soupisu písemností). Pořadové číslo (v žalobcově věci jde dle soupisu písemností o pořadová čísla 1 – 101) však není to stejné jako číslo jednací, jak žalobce nesprávně sugeruje v rámci této žalobní námitky, čímž také zřejmě z jeho strany došlo k nesprávnému uchopení této problematiky. Uvedená čísla jednací evidentně chronologickou linku, resp. postupné zvyšování čísla jednacího dle chronologie, nemají, ale dle vysvětlení žalovaného (srov. např. vyrozumění o výsledku šetření stížnosti ze dne 29. 6. 2017 či ze dne 2. 10. 2017), které soud nemá důvodu zpochybňovat (a nezpochybnil je ostatně ani žalobce), jde o automaticky generovaná a jedinečná čísla jednací přidělována v elektronickém systému spisové služby – z jejich hodnoty nelze dovozovat nic z hlediska časové posloupnosti. Jde o prostý výsledek vnitřních technických mechanismů nastavených finanční správou pro vytváření a vedení spisů. Má-li tedy například písemnost ze dne 13. 7. 2015 o 8 729 jednotek nižší jednací číslo než písemnost ze dne 8. 7. 2015 (příklad uváděný žalobcem v bodu 7 žaloby), nesvědčí to o žádném rozporu s požadavky § 64 daňového řádu (shodný závěr platí též pro jednací čísla dalších písemností, které žalobce zmiňuje např. v bodu 11 žaloby a jinde). Jednací čísla jednotlivých písemností nelze vnímat tak, že jde o „pořadová čísla“, ale o různé číselné kódy dané písemnosti, které se staly číslem jednacím. Jednací číslo nevyjadřuje číselnou hodnotu pořadí písemnosti ve spisu, ale je toliko číselným identifikátorem té které písemnosti. Přistoupil-li by soud na žalobcův výklad významu čísel jednacích, znamenalo by to ve svém důsledku, že ve spisu chybí tisíce stran listů, čemuž v dané věci nic nenasvědčuje.

121. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že žalobce ani netvrdí, jak se jej tato údajná nesprávnost vedení daňového spisu měla dotknout v jeho veřejných subjektivních právech. Zcela obecná tvrzení, podle kterých je žalobcově zástupkyni známo, že uvedený postup dovoluje daňovým orgánům manipulovat s daňovými spisy a libovolně do nich vkládat či vybírat písemnosti, představuje pouze ničím nepodloženou spekulaci, nadto nijak nevztaženou k nyní řešené věci (žalobce neoznačil žádné listiny, které by snad měly ve spisu chybět nebo přebývat).
122. Námitku, podle které panují nesrovnalosti mezi soupisy písemností poskytnutými dne 6. 4. 2015 a 8. 6. 2015 uplatnil žalobce poprvé až v triplice předložené při jednání. Soud se jí proto pro opožděnost nemohl zabývat. Z uvedeného důvodu nebylo třeba provádět ani navrhovaný důkaz soupisy písemností, které jsou ostatně součástí daňového spisu.
123. K námitce, že správce daně porušil povinnost mlčenlivosti, pokud dne 12. 1. 2015 projednával po telefonu žalobcovy záležitosti s osobou, která se představila jako jeho manželka, je nutno uvést, že podle úředního záznamu z téhož dne to byla právě žalobcova manželka, která správce daně telefonicky kontaktovala. Nadto, jak vyplývá z úředního záznamu, předmětem telefonátu nebyly žádné konkrétní informace týkající se žalobcových daňových povinností, ale pouze obecná domluva ohledně požadavku správce daně na opětovné zapůjčení dokladů. K porušení povinnosti mlčenlivosti tak nedošlo (úřední osoby nesdělily nic o tom, co se při správě daní dozvěděly o *poměrech* jiných osob, srov. § 52 odst. 1 daňového řádu). Namítá-li v této souvislosti dále žalobce porušení § 82 odst. 4 daňového řádu (aniž by tuto námitku podrobněji rozvedl), konstatuje soud, že citované ustanovení nezapovídá opakovaně vyžádat od daňového subjektu jednou zapůjčené a vrácené doklady a nadto upravuje postup správce daně při místním šetření. Daný

požadavek (řešený dne 12. 1. 2015 též telefonicky) však správce daně činil až v rámci daňové kontroly, uvedené ustanovení se tak vůbec neuplatní.

124. K námitkám uvedeným pod body 25 a 26 žaloby soud konstatuje, že se zcela mýjí s předmětem nynějšího řízení, neboť se týkají doměřovacích řízení ve vztahu k jiným daňovým povinnostem, soud se jimi proto nebude zabývat.
125. Soud pak zcela závěrem uvádí, že žalobce na mnoha místech žaloby podrobně rekapituloval obsah svých podnětů, podání, stížností, žádostí apod., aby následně uvedl, že jim bylo vyhověno [srov. např. bod 20 písm. b) žaloby]. Tyto pasáže žaloby soud nepovažoval za žalobní body, ale za pouhou rekapitulaci daňového řízení, neboť ze samotné skutečnosti, že stížnosti, popřípadě žádosti bylo vyhověno, plyne, že žalobce v tomto ohledu postupem daňových orgánů nijak nebyl dotčen na svých právech.

Penále

126. Žalobce v posledním bodu žaloby namítl, že považuje za překvapivé stanovení penále. Nebylo s ním zahájeno žádné řízení a nemohl se vyjádřit k sankci, kterou považuje za nepřiměřenou.
127. K takto obecně uplatněným námitkám soud uvádí, že penále podle § 251 daňového řádu je obligatorní sankci vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří vyšší daň (případně pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta). Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt. Při aplikaci tohoto ustanovení není správci daně dán prostor pro uvážení, neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Z uvedeného důvodu proto stanovení penále nemohlo být pro žalobce překvapivé, neboť tento následek nastupuje při doměření daně na základě daňové kontroly vždy. Současně z uvedeného vyplývá, že o penále se nevede (a tím pádem ani nezahajuje) samostatné řízení – stanovení penále je důsledkem porušení právní povinnosti spočívající v porušení řádně tvrdit daň (ve správné výši). K námitce nepřiměřenosti penále soud konstatuje, že správce daně nemá při stanovení penále možnost správní úvahy. Výše penále stanoví zákon procentem z částky doměřené daně, přičemž zákon neobsahuje ani žádné liberační důvody, jak naznačil v replice žalobce. Soud k otázce nepřiměřenosti poznamenává, že daňový subjekt je podle § 259a daňového řádu oprávněn požádat správce daně prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Penále lze přitom prominout až do výše 75% (srov. odstavec 2 citovaného ustanovení). Další námitky týkající se penále obsažené v replice (zejména námitku nespravedlivosti uloženého penále a poukazy na judikaturu Ústavního soudu k ukládání pořádkových pokut a obecné úvahy vztahované k čl. 6 Úmluvy) považuje soud za opožděně uplatněné (nejedná se o rozvinutí včas uplatněných žalobních bodů), proto se jimi věcně nezabýval.

Závěr a náklady řízení

128. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými a nezjistil ani žádnou vadu s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námitky, žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
129. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 24. června 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu