



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **CZECH CRYSTAL - MÍŠEŇSKÁ s.r.o. v likvidaci**, IČO: 25718118  
sídlem Kolbenova 609/38, Vysočany, 190 00 Praha 9  
zastoupena advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem  
sídlem Zenklova 230/66, 182 00 Praha 8

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2017  
č. j. 9463/17/5300-21444-711869,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“ nebo „odvolací orgán“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dne 6. 1. 2016 č. j. 48355/16/2001-52524-106004, kterým byla za zdaňovací období měsíce března 2015 vyměřena daň ve výši 81 375 Kč.

2. Podstatou sporu je neuznání nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění žalobkyní od společnosti TRADCOM a. s. (dále jen „TRADCOM“, který se vztahuje k dokladu evid. číslo FP20140128.
3. Žalobkyně namítá, že žalovaný se jejími námitkami zabýval pouze povrchně, proto je nucena podat žalobu, v níž uplatňuje námitky, které lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
4. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně poukazuje na vady výzvy ze dne 25. 5. 2015 čj. 4050914/15/2001-52524-106004, kterou mělo být zahájeno řízení ve smyslu 89 a násl. zákona č. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tato výzva nesplňuje parametry zákonné výzvy a jako taková představuje typický projev libovůle a zneužití práva správcem daně adresovaným žalobkyni s jediným záměrem, a to zablokovat i za předmětné zdaňovací období nárok na jí uplatněný odpočet DPH. Výzva nesdílí pochybnosti správce daně srozumitelným způsobem tak, aby na ni byl daňový subjekt schopen kvalifikovaně reagovat. V takovém případě je nutno vyslovit, že předmětná výzva, kterou měl být zahájen postup k odstranění pochybností, je výzvou nezákonnou, čímž způsobuje nezákonnost celého následného postupu k odstranění pochybností, neboť kde není začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh. Podle žalobkyně správce daně důvody svých údajných pochybností vztáhl pouze k formálnímu indexu, jehož nesmyslnost mu musela být zřejmá. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008 č. j. 9 Afs 110/2007-102, ze kterého vyplývá, že ve výzvě musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá
5. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí se způsobem ukončení postupu k odstranění pochybností (dále též „POP“) správcem daně vyplývajícím z přípisu správce daně ze dne 25. 9. 2015 č. j. 5881619/15/2001-61565-110361, kdy správce daně nerespektoval právo žalobkyně se vyjádřit k výsledkům POP v zákonné 15-ti denní lhůtě, popř. podat návrh na pokračování v dokazování. Žalobkyně trvá na tom, že jí zaslaný přípis ze dne 25. 9. 2015 nemůže považovat za kvalifikovaný výsledek POP ve smyslu ustanovení § 90 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu, který by byl způsobilý vyvolat možné důsledky uvedené v ust. § 90 odst. 2 či odst. 3 daňového řádu a to ani v případě, že tento přípis byl v plném rozsahu implementován do odůvodnění platebního výměru ze dne 6. 1. 2016 č. j. 48355/16/2001- 52524-106004. Výsledek POP musí být sdělen ve formě úředního záznamu, popř. protokolu a nikoli ve formě „jakéhosi“ sdělení. Podle žalobkyně POP doposud nebyl ukončen, respektive pokud byl ukončen vydáním platebního výměru napadeného odvoláním, byl ukončen vadně, v rozporu se zákonem.
6. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně namítá v návaznosti na absenci protokolu o projednání výsledků POP, kdy navíc údajné výsledky šetření byly žalobkyni avizovány pouze jakýmsi „sdělením“, odkazujícím na jakýsi „úřední záznam“, že platební výměr deklarovaný správcem daně coby výstup z provedeného postupu dle § 89 daňového řádu není řádně odůvodněn ve smyslu ust. § 102 daňového řádu, případně dle ustanovení § 147 daňového řádu, a z tohoto hlediska je rozhodnutím nepřezkoumatelným. V této souvislosti žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 822/06.

7. *Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně nesouhlasí s věcnými závěry a správními úvahami správce daně ohledně prověřovaných skutečností, které se opírají o poznatky správce daně formulované ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, a dokonce i ve vztahu k jiným subjektům.*
8. *Žalobkyně trvá na tom, že důvody pochybností správce daně ohledně předzásobení předmětného zboží dostatečně správci daně vysvětlila. Žalobkyně ve svých podáních opakovaně uvedla skutečnost prokazatelně ověřenou správcem daně, a to, že „Hlavní ekonomickou činností daňového subjektu je specializovaný maloobchod v oblasti zlatnictví a klenotnictví, hlavně nákup a prodej šperků ze zlata a stříbra, osazených diamanty a vltavíny, granátových šperků, prodej českého skla a porcelánu, expozice a prodej suvenýrů a dárkových předmětů. Výše uvedené zboží plátce prodává v pronajatých provozovnách na Praze 1, Míšeňská 73/7, U lužického semináře 86/11“. Žalobkyně trvá na tom, že objem zboží určeného k prodeji [cca 50.000.000,-Kč, která může představovat 5 kg (v případě drahými kameny osazených šperků) a 30 kg (v případě zlatých šperků neosazených drahými kameny)] je zcela běžnou a obvyklou skladovou zásobou v každém obchodním zařízení uvedeného typu.*
9. *Podle žalobkyně závěry správce daně jsou zmatečné, neboť je vztáhl a řešil převážně ke zdaňovacímu období září 2014, a rovněž i ve vztahu k dalším předchozím řízením, kdy na základě takto formulovaných závěrů nepochopitelně vyloučil jedno konkrétní zdanitelné plnění spadající do období zdaňovacího období března 2015. Žalobkyně rovněž uvádí, že při údajné pochybnosti správce daně „o tom jakým způsobem bylo dosaženo tak vysoké hodnoty zboží na skladě k 30.09.2014.“ nebyl zohledněn fakt, že v případě žalobkyně se zejména v druhé polovině roku 2014 podstatně rozšířil rozsah prodejních prostor, což mohl správce daně ověřit v průběhu jím provedených místních šetření, která údajně vedl ve dnech 9. 1. 2015, 16. 1. 2015 a 22. 2. 2015. Podle žalobkyně uvedené závěry v odůvodnění platebního výměru nemají kvalitu kvalifikované správní úvahy správce daně v tom smyslu, aby obsahovala „zejména výčet navržených důkazních prostředků, respektive důkazních prostředků získaných z iniciativy správce daně v rámci prováděného dokazování, hodnocení jednotlivých důkazů včetně hodnocení ve vzájemné souvislosti, zdůvodnění, proč některý z navržených důkazních prostředků případně nebyl proveden (nestačí jen uvést, že nebyl proveden, ale detailně zdůvodnit proč).“ (viz metodika Generálního finančního ředitelství či judikatura Nejvyššího správního soudu.*
10. *Závěrem žalobkyně uvádí údaje týkající se jejího dodavatele společnosti TRADCOM s tím, že tato společnost není vedena u správce daně jako nespolehlivý plátce, nýbrž jako daňový subjekt, u kterého žádné kontrolní šetření nevykázalo žádné negativní závěry ve vztahu ke státnímu rozpočtu.*
11. *Z výše uvedených důvodů je podle žalobkyně napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně nezákonné a navrhuje soudu, aby je zrušil.*
12. *Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a uvádí, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Protože žalobní námitky jsou totožné s námitkami v odvolání, žalovaný na napadené rozhodnutí plně odkazuje. Žalovaný trvá na svém závěru, že žalobce v případě plnění, které měl přijmout od obchodní společnosti TRADCOM a ze kterého si následně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období,*

neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal, že toto plnění fakticky a v deklarovaném rozsahu přijal.

13. K námitce týkající se nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností žalovaný uvádí, že v daném případě vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, proto v souladu s ust. § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobkyni výzvou k odstranění pochybností k jejich odstranění. V předmětné výzvě správce daně uvedl zcela jasně konkrétní pochybnosti, které mu vznikly, a skutečnosti, které jej ke vzniku pochybností vedly. K poukazu žalobkyně na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008 sp. zn. 9 Afs 110/2007, žalovaný uvádí, že v daném případě se jedná o odlišný případ, neboť správce daně žalobkyni nevyzval pouze k vysvětlení údajů na určitém řádku daňového přiznání, nýbrž ve výzvě uvedl a odůvodnil konkrétní pochybnosti týkající se přijatého a uskutečněného zdanitelného plnění vykázaného v oddílu C. daňového přiznání.
14. Žalovaný trvá na tom, že přechod z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly považuje v daném případě za postup v souladu se zákonem. Z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly lze totiž přejít i z vlastní iniciativy správce daně bez toho, aby bylo nutné vyčkávat na podání návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování. K navrhování dalších důkazních prostředků je v takovém případě dána daňovému subjektu ust. § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu možnost v průběhu daňové kontroly, a daňový subjekt tak není zkrácen na svých právech. Jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně dospěl k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností, proto v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti zaslal žalobci sdělení č. j. 5291830/15/2001-61565-110361, kterým žalobce informoval o dosavadním průběhu postupu k odstranění pochybností a záměru zahájit daňovou kontrolu s tím, že jejímu zahájení by předcházelo ústní jednání, při kterém by správce daně postup k odstranění pochybností ukončil. Z uvedeného důvodu žalovaný s touto námitkou nesouhlasí.
15. K namítané nezákonnosti ukončení postupu k odstranění pochybností žalovaný uvádí, že správce daně je dle ust. 90 odst. 1 daňového řádu povinen sepsat o průběhu postupu k odstranění pochybností podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. V daném případě správce daně tuto povinnost splnil a sepsal o průběhu postupu k odstranění pochybností úřední záznam č. j. 5291602/15/2001-61565-110361 ze dne 5. 8. 2015, přičemž průběh postupu k odstranění pochybností správce daně následně žalobci sdělil prostřednictvím písemnosti č. j. 5291830/15/2001-61565-110361. Ust. § 90 odst. 2 daňového řádu dále stanoví, že v případě, že nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový řád ovšem nestanoví formu, v jaké má být toto sdělení učiněno. Správce daně v daném případě sdělil žalobci výsledek odstranění pochybností formou sdělení č. j. 5881692/15/2001-61565- 110361 ze dne 25. 9. 2015, čímž splnil svou zákonnou povinnost vyplývající z ust. § 90 odst. 2 daňového řádu. Nelze tak přisvědčit žalobkyni, že výsledek postupu k odstranění pochybností musí být sdělen pouze ve formě úředního záznamu, příp. protokolu.

16. K námitce ohledně absence řádného odůvodnění platebního výměru žalovaný uvádí, že odůvodnění předmětného platebního výměru je zcela v souladu s ust. § 147 odst. 2 a ust. § 102 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, neboť je z něj patrné, jaké skutkové a právní zjištění správce daně učinil, tedy které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.
17. Námitce týkající se deklarovaného předzásobení se žalovaný věnoval již v bodě [33] napadeného rozhodnutí, proto jen stručně opakuje, že z daňových přiznání vyplývá, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích listopad 2014 až březen 2015, tedy obdobích, kdy deklarovala předpoklad nárůstu prodeje zboží, žádné výrazné objemy prodeje zboží nerealizovala. K námitce zmatečnosti závěrů správce daně, které se vztahují dle žalobkyně ke zdaňovacímu období září 2014, žalovaný odkazuje na ust. § 93 odst. 1 daňového řádu, podle kterého lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Žalobkyně deklarované plnění od dodavatele TRADCOM doložila daňovým dokladem č. 1413300055, evidenční číslo žalobce FP20140128 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 17. 9. 2014. Z tohoto daňového dokladu je tak zřejmé, že k dodání zboží mělo dojít do dne 30. 9. 2014 a toto zboží tak mělo být alespoň částečně evidováno v žalobkyní předložené sestavě zásob nazvané „Sestava zásob - 30. 9. 2014“. Z uvedeného důvodu tak správce daně i žalovaný tuto sestavu zahrnuli mezi důkazní prostředky posuzované v rámci posuzovaného zdaňovacího období, tj. březen 2015, protože tento postup nelze shledat v rozporu se zákonem. Žalovaný proto považuje tuto námitku za bezpředmětnou.
18. Žalovaný nesouhlasí ani s názorem žalobkyně, že rozptýlila pochybnosti správce daně, a to dokonce před zahájením předmětného řízení, neboť jak vyplývá ze spisového materiálu, žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně, nevysvětlila zjištěné rozpory a následně ani neumožnila provedení dalšího dokazování v rámci daňové kontroly.
19. S ohledem na uvedené navrhl žalovaný zamítnutí žaloby.
20. Městský soud v Praze o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně (výzva byla doručena právnímu zástupci žalobkyně dne 18. 5. 2017) ani žalovaný (výzva byla doručena žalovanému dne 26. 5. 2017) po řádném poučení soudem ve stanovené lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřili (§ 51 s. ř. s.).
21. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
22. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
23. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně poukazuje na vady výzvy ze dne 25. 5. 2015 č. j. 4050914/15/2001-52524-106004, která podle žalobkyně nesplňuje parametry zákonné výzvy a jako taková představuje typický projev libovůle a zneužití práva správcem daně adresovaným žalobkyni

24. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
25. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.
26. Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8. 7. 2008 č. j. 9 Afs 110/2007-102 zdůraznil, že: *„[e]xistence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočítající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně.“* Nejvyšší správní soud v uvedeném usnesení (a obdobně i v rozhodnutí ze dne 30. 6. 2016 č. j. 4 Afs 95/2016-36) zároveň zdůraznil, že pochybnost, kterou správce daně hodlá odstranit prostřednictvím POP, nemusí být jistotou o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového totiž ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2019 č. j. 5 Af 56/2016-51).
27. Soud ověřil ze spisového materiálu, že v posuzovaném případě byla žalobkyni doručena výzva ze dne 25. 5. 2015 č. j. 4050914/15/2001-52524-106004, kterou byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností v přiznání k dani z přidané hodnoty podaného za měsíc březen 2015, neboť při analýze údajů uvedených v přiznání vyšlo najevo, že podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění činil pouze 0,4268, což popírá základní smysl podnikání, kterým je dosahování zisku. Z tohoto důvodu správce daně pochyboval o tom, zda žalobkyně skutečně přijala a používala plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti. Správce daně uvedl, že podnikatelé provádí ekonomickou činnost za účelem dosažení zisku, takže lze předpokládat, že podíl uskutečněných a přijatých plnění by zpravidla měl být přiměřeně vyšší než jedna, protože jinak by zisku dosahovat nemusel. Podíl uskutečněných a přijatých plnění podle přiznání žalobkyně se tak jeví jako nepřiměřeně nízký. Správce daně upozornil žalobkyni rovněž, že dosud neodstranila pochybnosti správce daně i za předchozí zdaňovací období prosinec 2014 a leden 2015. Správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala pravdivost údajů a předložila důkazní prostředky, aby došlo k odstranění pochybností.
28. Z výše uvedených důvodů je zcela zřejmé, v čem spočíval zdroj pochybností správce daně. Ve výzvě je konkrétně vyjádřena pochybnost správce daně tkvící v situaci, kdy podíl uskutečněných a přijatých plnění byl menší než jedna, a kdy by tak žalobkyně nemusela dosahovat zisku, což by bylo proti základnímu smyslu podnikatelské činnosti, proto byla

vyzvána, aby doložila pravdivost jí uváděných údajů a předložila adekvátní důkazní prostředky. Z výzvy je patrné, že nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty vykazovala žalobkyně již delší dobu (minimálně několik měsíců). Žalobkyně na výzvu reagovala přípisem doručeným správci daně dne 9. 6. 2015, k němuž připojila potřebné daňové doklady (3 soubory PDF), z čehož lze usoudit, že obsahu výzvy adekvátně porozuměla.

29. Správcem daně označený nízký podíl uskutečněných a přijatých plnění by zpravidla měl být přiměřeně vyšší než jedna, protože jinak by podnikatel zisku dosahovat nemusel. Podíl uskutečněných a přijatých plnění se v posuzovaném případě podle přiznání žalobkyně i podle názoru soudu jevil jako nepřiměřeně nízký. Z ničeho však nevyplývá, že by postup správce daně ve vztahu k uvedenému zdaňovacímu období byl nezákonný. Soud ve shodě s judikaturou tohoto soudu (rozsudek ze dne 16. 4. 2020 č. j. 10 Af 9/2017) dodává, že v této souvislosti je třeba poznamenat, že v každém zdaňovacím období dochází k různým obchodním transakcím, okolnostem přijímání a uskutečňování zdanitelných plnění, platbám za tato plnění a vystavování daňových dokladů, takže i daňová tvrzení daňových subjektů jsou jedinečná a nelze vyloučit, že jejich ověřování za jednotlivá zdanitelná období (zde měsíční) bude podléhat jiným procesům ověřování a posuzování odlišných nároků. Byly-li proto u žalobkyně prověřovány nároky na nadměrné odpočty, nebylo možné dovozovat, že důvodem k vydání předmětné výzvy k rozhodnému zdaňovacímu období byl toliko vykázaný nadměrný odpočet, resp. pouhý odkaz na příslušný řádek podaného daňového přiznání. Samotná skutečnost vykázaní nadměrného odpočtu nebyla automatickým důvodem pro pochybnosti správce daně, správce daně ve výzvě upozornil, že ani jeho pochybnosti týkající se předcházejících zdaňovacích období žalobkyně dosud neodstranila. Důvodem pro vydání výzvy bylo ověřování daňových tvrzení žalobkyně, podle kterých nemusela opakovaně dosahovat zisku, což se přiči smyslu podnikatelské činnosti. Výzva správce daně tak byla v době vydání přiměřeným kontrolním prostředkem s ohledem na rozsah daňové povinnosti žalobkyně, který byl ověřován. Konkrétnost předmětné výzvy byla splněna také požadavkem správce daně na předložení evidence podle § 100 zákona o DPH a dalších důkazních prostředků prokazujících skutečnosti, které žalobkyně tvrdila v podaném daňovém přiznání za rozhodné zdaňovací období. Správce daně požadoval tedy předložení souhrnu všech plnění relevantních a zahrnutých žalobkyní v rámci jejího daňového přiznání. Jde tedy o rozsah plnění, který by bylo možné prokázat na základě daňových dokladů, případně jiných důkazních prostředků prokazujících obchodní transakce žalobkyně v posuzovaném období.
30. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 7. 2008 č. j. 9 Afs 110/2007-102 vyslovil, že ucelené a najisto postavené (tedy konkrétní) poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření vycházející ze skutkových poznatků správce daně. Jako jeden z těchto skutkových důvodů Nejvyšší správní soud příkladmo uvedl i dlouhodobé sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu.
31. Zdejší soud k prvnímu žalobnímu bodu uzavírá, že v posuzované věci tedy nešlo o abstraktní důvod pochybností, který by byl vyjádřen toliko odkazem na určitý řádek daňového přiznání, jak žalobkyně namítala, ale i o dlouhodobé sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu, přičemž nepřiléhavě poukazovala na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku sp. zn. 9 Afs 110/2007.

32. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí se způsobem ukončení postupu k odstranění pochybností správcem daně vyplývajícím z přípisu správce daně ze dne 25. 9. 2015 č. j. 5881619/15/2001-61565-110361, kdy správce daně podle tvrzení žalobkyně nerespektoval její právo vyjádřit se k výsledkům POP v zákonné 15-ti denní lhůtě, popř. podat návrh na pokračování v dokazování. Žalobkyně trvá na tom, že jí zasláný přípis ze dne 25. 9. 2015 nemůže považovat za kvalifikovaný výsledek POP ve smyslu ustanovení § 90 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Výsledek POP musí být podle žalobkyně sdělen ve formě úředního záznamu, popř. protokolu a nikoli ve formě „jakéhosi“ sdělení. Podle žalobkyně POP doposud nebyl ukončen, respektive pokud byl ukončen vydáním platebního výměru napadeného odvoláním, byl ukončen vadně.
33. Ze správního spisu soud ověřil, že na výzvu k odstranění pochybností zaslala žalobkyně podání č. j. 4434212/15 doručené správci daně dne 9. 6. 2015, z něhož vyplývá, že důvodem nárůstu přijatých zdanitelných plnění bylo předzásobením se na následující období, neboť očekává značný nárůst prodeje. K podání připojila žalobkyně mj. podklady k DPH za předmětné zdaňovací období, faktury přijaté za toto zdaňovací období a dodací list od společnosti TRADCOM s položkovým rozpisem zboží. V rámci probíhající POP žalobkyně deklarované plnění od TRADCOM doložila daňovým dokladem č. 1413300055, evidenční číslo odvolatele FP20140128, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 17. 9. 2014, celková částka základu daně 1 603 591,71 Kč, DPH 336 754,29 Kč. K tomuto dokladu (faktuře) doložila i dodací list s položkovým rozpisem zboží - šperků.
34. Ze správního spisu dále vyplývá, že správce daně prověřoval zdanitelná plnění přijatá od společnosti TRADCOM i za jiná zdaňovací období, konkrétně za zdaňovací období měsíců srpna, září a prosince roku 2014 a měsíce ledna roku 2015. V rámci POP za tato zdaňovací období správce daně provedl několik místních šetření za účelem ověření skutečného sídla žalobkyně (viz č. j. 206822/15/2001-61565-110361), existence prodejen žalobkyně a výkonu její ekonomické činnosti (č. j. 242182/15/2001-61565-110361) a skutečného sídla dodavatele společnosti TRADCOM (č. j. 1129351/15/2001-61565-110361). Na základě výzev správce daně k poskytnutí informací za zdaňovací období měsíců srpna a září roku 2014 potvrdil TRADCOM obchodní spolupráci s žalobkyní a uvedl, že zboží dodával na prodejny žalobkyně na adresách Míšeňská 73/7, Praha a U Lužického semináře 86/11, Praha. Doklady k přepravě zboží a informace k původu zboží TRADCOM odmítl poskytnout (č. j. 1435402/15). Žalobkyně v rámci POP za zdaňovací období měsíce srpna a září roku 2014 doložila rámcovou smlouvu o dodávkách ze dne 15. 1. 2014 uzavřenou se společností TRADCOM a v rámci podání ze dne 18. 12. 2014 č. j. 7038726/14 doložila sestavu nazvanou „*Stav zásob - 30. 9. 2014*“ (dále také „*sestava zásob*“).
35. Ze spisového materiálu rovněž vyplývá, že správce daně po posouzení důkazních prostředků získaných v rámci POP dospěl k závěru, že v posuzovaném případě je reálný předpoklad dalšího rozsáhlejšího dokazování, a proto bude nutné za předmětné zdaňovací období zahájit daňovou kontrolu. Z uvedeného důvodu zaslal žalobkyni „Sdělení“ ze dne 6. 8. 2015 č. j. 5291830/15/2001-61565-110361, v němž žalobkyni seznámil s hodnocením dosud předložených důkazních prostředků, sdělil žalobkyni důvody přetrvávajících pochybností a informoval ji o svém záměru zahájit za předmětné zdaňovací období daňovou kontrolu, pročež žalobkyni vyzval, aby se dostavila dne 3. 9. 2015 v 10,00 hodin k zahájení kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 ke správci

daně; sdělení obsahuje i možnost navrhnout jiný termín, pokud by stanovený termín žalobkyni nevyhovoval. Žalobkyně po doručení „Sdělení“ ze dne 6. 8. 2015 č. j. 5291830/15/2001-61565-110361 podala dne 26. 8. 2015 stížnost podle § 261 daňového řádu, o níž bylo rozhodnuto Vyrozuměním o výsledku prošetření stížnosti ze dne 21. 9. 2015 č. j. 5575376/16/2001-61565-101096 a na ně navazujícím Vyrozuměním o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti č. j. 42963/15/5100-41455-711218 ze dne 10. 12. 2015.

36. Sdělením ze dne 25. 9. 2015 č. j. 5881692/15/2001-61565-110361 správce daně žalobkyni sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností k řádnému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 podle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, v němž ji seznámil s hodnocením důkazních prostředků a s výsledkem postupu k odstranění pochybností. V tomto sdělení správce daně žalobkyni rovněž sdělil, že o průběhu a výsledku POP za předmětné zdaňovací období byl sepsán úřední záznam č. j. 5881619/15/2001-61565-110361. Následně vydal správce daně (dne 6. 1. 2016) platební výměr č. j. 48355/16/2001-52524-106004, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období měsíce března 2015 vyměřena daň ve výši 81 375 Kč.
37. Výše popsáný postup správce daně neshledal soud v rozporu s právní úpravou obsaženou v daňovém řádu.
38. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.
39. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.
40. Soud považuje za stěžejní zdůraznit, že daňovou kontrolu nelze zahájit bez dalšího bez součinnosti či bez vědomí daňového subjektu. Na takové případy pamatuje ust. § 87 odst. 2 daňového řádu. K tomu, aby byla daňová kontrola řádně zahájena, musí správce daně vymezit předmět daňové kontroly a rozsah, v němž bude předmět kontroly prověřovat (srov. § 85 daňového řádu). Zpravidla tak bude daňová kontrola zahájena při jednání, na němž správce daně daňový subjekt seznámí s předmětem a rozsahem kontroly a začne současně provádět konkrétní kontrolní úkony. O zahájení daňové kontroly správce daně sepisuje protokol o ústním jednání (§ 60 daňového řádu), v rámci kterého je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a jsou zachyceny první úkony správce daně [§ 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Daňová kontrola však není zahájena sepsáním samotného protokolu, ten je pouze formálním dokladem o jejím zahájení. Kontrola je zahájena až prvním faktickým úkonem, kterým správce daně začal fakticky prověřovat předmět kontroly. Tímto faktickým úkonem mohou být otázky správce daně týkající se předmětu daňové kontroly, předání důkazních prostředků či žádost o jejich předání apod. (srov. Rozehnal, T. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář). Pro úplnost lze dodat, že za „*okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005 č. j. 5 Afs 36/2003-87).

41. V posuzovaném případě vzhledem k výše popsanému průběhu řízení daňová kontrola za zdaňovací období březen 2015 u žalobkyně na základě sdělení správce daně ze dne 6. 8. 2015 a ze dne 25. 9. 2015 zahájena nebyla a ani zahájena být nemohla. Vzhledem k nečinnosti žalobkyně dokonce zahájena nebyla ani posléze např. způsobem podle § 87 odst. 2 daňového řádu. V uvedeném sdělení ze dne 6. 8. 2015 správce daně pouze vyzýval žalobkyni k součinnosti a k samotnému řádnému zahájení daňové kontroly, přičemž ani v případě, že by se žalobkyně na žádost správce daně k jednání dostavila, by to automaticky neznamenalo zahájení daňové kontroly. Jak již žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, daňový řád nevylučuje, aby správce daně současně postupoval tak, aby se daňový subjekt seznámil s výsledkem POP a současně, aby činil úkony směřující k zahájení daňové kontroly. Zároveň však daňovou kontrolu správce daně nemohl zahájit dříve, než by byl daňový subjekt seznámen s výsledkem POP. Tuto zvláštní úpravu rozsahu daňové kontroly obsahuje ust. § 90 odst. 3 daňového řádu vztahující se k postupu k odstranění pochybností, podle kterého *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.* Pokud by správce daně shledal důvody k pokračování v dokazování, toto dokazování by již nemohlo probíhat v rámci postupu k odstranění pochybností a správce daně by musel v rozsahu těchto důvodů zahájit daňovou kontrolu.
42. Lze shrnout, že správce daně výše uvedeným sdělením, kterými žalobkyni informoval o možnosti zahájení daňové kontroly, kdy se žalobkyně z tohoto důvodu měla dostavit k ústnímu jednání, nepostupoval nezákonně; nejednalo se totiž o úkon zahajující daňovou kontrolu, ale o úkon k jejímu zahájení teprve směřující. Pokud žalobkyně nesouhlasila se závěrem správce daně ohledně průběhu a výsledků vedeného POP obsaženého ve sdělení ze dne 6. 8. 2015, soud konstatuje, že tento závěr byl pouze informativního charakteru směřujícího k obecnému vymezení důvodů, pro které správce daně zvažoval zahájení daňové kontroly. Stěžejním pro věc bylo vydání úředního záznamu sepsaného podle § 63 a § 90 daňového řádu ze dne 25. 9. 2015, resp. sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností k řádnému přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2015 ze dne 25. 9. 2015, v jehož závěru byla žalobkyně poučena, že je oprávněna do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Pokud žalobkyně i přes poučení správcem daně této možnosti nevyužila, nelze nyní úspěšně namítat, že jí bylo upřeno právo podat návrh na pokračování v dokazování či návrh na provedení dalších důkazních prostředků.
43. Soud proto neshledal důvodnými ani námitky ve druhém žalobním bodu.
44. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně namítá v návaznosti na absenci protokolu o projednání výsledků POP, že platební výměr deklarovaný správcem daně coby výstup z jím provedeného postupu dle § 89 daňového řádu není řádně odůvodněn ve smyslu ust. § 102 daňového řádu, případně dle ustanovení § 147 daňového řádu, a z tohoto hlediska je rozhodnutím nepřezkoumatelným. V této souvislosti žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2008 sp. zn. I. ÚS 822/06.
45. Podle § 63 odst. 1 daňového řádu o důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti,

kteře mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.

46. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepiše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.
47. Správce daně v posuzované věci zahájil POP výzvou ze dne 25. 5. 2015. V daném případě správce daně sepsal o průběhu postupu k odstranění pochybností úřední záznam č. j. 5291602/15/2001-61565-110361 ze dne 5. 8. 2015, přičemž průběh postupu k odstranění pochybností správce daně následně žalobci sdělil prostřednictvím sdělení ze dne 25. 9. 2015 č. j. 5291830/15/2001-61565-110361. Toto sdělení bylo žalobkyni řádně doručeno (viz elektronická doručenka). Byť doručené sdělení odkazovalo na předcházející úřední záznam, obsahovalo shodné hodnocení důkazních prostředků, i z něho vzešlých závěrů správce daně. Jak již bylo uvedeno výše, v jeho závěru byla žalobkyně poučena, že je oprávněna do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně i přes poučení správcem daně této možnosti nevyužila. Pokud by soud za těchto okolností přisvědčil žalobkyni, že jí bylo doručeno pouhé „sdělení“ namísto úředního záznamu, na který správce daně odkázal a uvedl v něm shodné posouzení důkazních prostředků, včetně z něho vzešlých závěrů správce daně, a z tohoto důvodu napadené rozhodnutí zrušil, jednalo by se podle soudu o přepjatý formalismus, neboť žalobkyně nebyla tímto postupem zkrácena na svém právu seznat hodnocení důkazních prostředků, i z něho vzešlých závěrů správce daně a byla i poučena o svém právu do 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků podle § 90 odst. 2 daňového řádu.
48. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Ans 10/2012-52 shrnul, že zákonodárce v aktuální úpravě POP sleduje „*důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je povinen správce daně činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být přitom činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správce daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně (zde vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty). Ačkoli zákon opět konkrétní lhůtu pro ukončení tohoto postupu nestanoví, nová právní úprava a vytvořená správní zvyklost však nutí správce daně k uzavření tohoto postupu bez jakýchkoli průtahů.*“ Shora uvedený postup správce daně v průběhu POP soud hodnotil jako plynulý a v zásadě bez průtahů. Žalobkyni byl poskytnut dostatečný prostor k rozptýlení pochybností o uplatněném nároku na odpočet DPH, a to za vstřícného přístupu správce daně, který žalobkyni poskytl nezbytnou součinnost. Rozsah, v jakém správce daně prováděl šetření a zjišťování informací, nebyl nepřiměřený situaci, v níž správce daně považoval za nezbytné prověřit pravdivost daňových tvrzení žalobkyně na základě oprávněných pochybností popsanych výše.
49. Pokud žalobkyně namítala, že POP měl být ukončen formou vydání protokolu, soud musí zdůraznit, že samotný proces odstranění pochybností probíhá jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. Správce daně podle § 90 odst. 1 daňového řádu

„celý průběh postupu k odstranění pochybností zaznamenává v protokolu, nebo o tom učiní v případě písemného vyřízení úřední záznam. Z tohoto dokumentu musí být patrné, které pochybnosti považuje správce daně za odstraněné a které nikoliv“ (viz důvodová zpráva k ust. § 90 odst. 1 daňového řádu). Dle povahy odpovědi správce daně sepíše protokol o ústním jednání nebo úřední záznam (v závislosti na tom, zda je daňový subjekt přítomen nebo ne). V rámci tohoto dokumentu správce daně uvede, zda považuje pochybnosti za odstraněné nebo neodstraněné a proč (srov. Rozehnal, T. Daňový řád. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář). Správce daně neměl v posuzovaném případě povinnost ve věci nařizovat ústní jednání za účasti žalobkyně, a to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobkyně se ústního jednání, o jehož konání byla vyrozuměna, odmítla zúčastnit.

50. Pokud žalobkyně namítala, že jí bylo odňato zákonné právo na protokolární zaznamenání jejího vyjádření, návrhů a výhrad a stanovisek k nim, je nutné odkázat na ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, který uvádí, že *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.* Jinými slovy „(b)yl-li o předchozím průběhu tohoto postupu sepsán protokol, lze za sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností považovat seznámení daňového subjektu s obsahem protokolu. Pokud byl pořízen úřední záznam, pak povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky postupu k odstranění pochybností může správce daně splnit tím, že daňovému subjektu doručí stejnopis tohoto úředního záznamu, popř. mu může zaslat samostatný přípis obsahující zákonem stanovené údaje“ (cit. Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). V posuzovaném případě ve sdělení o výsledku POP žalobkyni tato možnost dána byla, resp. o ní byla poučena. Skutečnost, že jí žalobkyně nevyužila, však nemůže jít k tíži správce daně.
51. Lze tak uzavřít, že správce daně neměl povinnost ukončit POP formou protokolu, ale mohl POP ukončit vydáním úředního záznamu, což učinil a žalobkyni o tom informoval sdělením ze dne 25. 9. 2015. Zároveň v úředním záznamu, resp. sdělení o výsledku POP byla žalobkyně poučena o svém oprávnění podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení důkazních prostředků ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu. Pokud žalobkyně požadovala protokolární zaznamenání svého vyjádření k dané věci, lze dodat, že podle ustanovení § 71 odst. 1 ve spojení s § 56 odst. 1 písm. a) daňového řádu svědčí každému daňovému subjektu právo dostavit se ke správci daně kdykoli v úředních hodinách pro veřejnost a učinit podání do protokolu. Ani této možnosti však žalobkyně zřejmě nevyužila. Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem a postup k odstranění pochybností k řádnému přiznání k dani z přidané hodnoty byl v daném případě řádně ukončen. Soud se neztotožňuje se žalobkyní, že projednání výsledků POP musí být zachyceno ve formě protokolu. Podstatné je v posuzovaném případě, že žalobkyně byla prokazatelně seznámena s výsledkem POP a bylo v její dispozici reagovat na závěry správce daně v 15denní lhůtě. Byť se žalobkyně snaží „Sdělení“ ze dne 25. 9. 2015 č. j. 5881692/15/2001-61565- 110361 o výsledku postupu k odstranění pochybností k řádnému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 podle ust. § 90 odst. 2 daňového řádu, popř. úřední záznam z téhož data, bagatelizovat, lze toliko konstatovat, že to byla právě žalobkyně, která nevyužila možnosti, o které byla správcem daně řádně poučena.

52. Žalobkyně namítá nezákonnost odůvodnění platebního výměru z důvodu nezákonného ukončení POP, soud se proto zabýval otázkou, zda platební výměr byl řádně odůvodněn.
53. V posuzovaném případě správce daně stanovil odlišnou daň, než kterou žalobkyně uváděla v podaném daňovém přiznání, vydal tedy ve věci rozhodnutí označené jako platební výměr (§ 147 odst. 1 daňového řádu), přičemž rozdíl od daně tvrzené žalobkyní musel ve smyslu ust. § 102 odst. 3, 4 daňového řádu řádně odůvodnit (§ 147 odst. 2 daňového řádu). Po posouzení předmětného platebního výměru soud dospěl k závěru, že obsahuje všechny předepsané náležitosti podle § 147 odst. 2 daňového řádu. Správce daně uvedl důvody, pro které mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně ve zdaňovacím období březen 2015, vyhodnotil žalobkyní předložené důkazy a jiné listiny samostatně i ve vzájemné souvislosti, uvedl, co z nich zjistil a zda se takto získané důkazy vzájemně doplňují či nikoliv. Správce daně uvedl, o které důkazy opírá svá skutková zjištění a jak věc právně posoudil. Správce daně rovněž srozumitelně definoval, k jakému závěru dospěl.
54. Soud tedy uzavírá, že platební výměr stanovující jinou daň, než byla daň uvedená žalobkyní v daňovém přiznání, byla dostatečně odůvodněna a obsahovala shodné důvody, jaké byly uvedeny již ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností. Správce daně postupoval podle § 147 odst. 2 daňového řádu a z odůvodnění platebního výměru je dostatečně zřejmé, proč byla DPH vyměřená správcem daně odlišná od daně uvedené v daňovém přiznání. Tímto důvodem bylo neprokázání relevantních skutečností ze strany žalobkyně (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2016 č. j. 9 Af 21/2013-42).
55. Z uvedených důvodů soud neshledal soud námitky ve třetím žalobním bodu důvodné.
56. *Ve čtvrtém žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí s věcnými závěry a správními úvahami správce daně ohledně prověřovaných skutečností, které se opírají o poznatky správce daně formulované ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, a dokonce i ve vztahu k jiným subjektům.
57. Žalobkyně vytýká správci daně, že při vydání platebního výměru dospěl k nesprávnému závěru, když jí za předmětné zdaňovací období neuznal nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění žalobkyní od společnosti TRADCOM, který se vztahuje k dokladu evid. číslo P20140128. K prokázání tohoto nároku předložila žalobkyně deklarované plnění od TRADCOM daňový doklad č. 1413300055, evidenční číslo odvolatele FP20140128, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 17. 9. 2014. K daňovému dokladu (faktuře) byl doložen dodací list s položkovým rozpisem zboží - šperků.
58. Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
59. Dokazování, jehož cílem správné zjištění a stanovení daní, probíhá v rámci postupů při správě daní, kterými jsou mj. místní šetření, daňová kontrola či POP (viz ust. § 80 a následující daňového řádu), přičemž každý z těchto postupů má svůj význam a uplatnění. POP dle ust. § 89 daňového řádu správce daně využívá v případě, že mu vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení, a to ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo příslušnými důkazy. POP má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově náročnému dokazování. V případě

pochybností vyzve správce daně daňový subjekt k jejich odstranění dle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu. Po prověření získaných důkazů sepíše správce daně protokol, příp. úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností (viz ust. § 90 odst. 1 daňového řádu). Nedojde-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla daňovým subjektem prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně podle odst. 2 posledně citovaného ustanovení daňovému subjektu dosavadní výsledek POP, čímž je tento postup ukončen. Daňový subjekt je pak oprávněn do 15 dnů podat návrh na pokračování

v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (ust. § 90 odst. 3 daňového řádu).

60. Je třeba dodat, že důkazní povinnost daňového subjektu nemůže být naplněna pouhým předložením formálně správného daňového dokladu či uzavřené smlouvy, neboť tyto dokumenty nejsou dostatečnými podklady pro prokázání realizace příslušného zdanitelného plnění či jiných skutečností uvedených v daňovém tvrzení. Všechny tyto rozhodné skutečnosti proto musí daňový subjekt prokázat tak, aby o souladu mezi faktickým stavem a stavem formálně právním nezůstaly žádné rozumné pochybnosti (srov. např. rozsudky ze dne 25. 10. 2006 č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 13. 8. 2008 č. j. 9 Afs 204/2007-72, či ze dne 26. 6. 2014 č. j. 5 Afs 65/2013-79).
61. Žalobkyně v podané žalobě zdůrazňuje, že pochybnosti správce daně uvedené v jí doručené výzvě dostatečně vysvětlila, přičemž závěry správce daně považuje za zmatečné, neboť je vztáhl a řešil převážně ke zdaňovacímu období září 2014, a rovněž i ve vztahu k dalším předchozím řízením s žalobkyní. S těmito námitkami se soud neztotožnil.
62. Soud stručně rekapituluje v návaznosti na předcházející odůvodnění žalobních bodů v tomto rozsudku, že ze správního spisu vyplývá, že na výzvu vydanou podle § 89 odst. 1 daňového řádu doložila žalobkyně podklady k DPH za předmětné zdaňovací období, faktury přijaté za toto zdaňovací období a dodací list od společnosti TRADCOM s položkovým rozpisem zboží s vysvětlením, že předzásobení je nutné s ohledem na očekávaný budoucí nárůst prodeje. Jak již bylo uvedeno výše, k prokázání předmětného přijatého plnění od společnosti TRADCOM předložila doklad evid. číslo FP20140128 a dodací list s položkovým rozpisem zboží šperků. Protože však správce daně dospěl k závěru, že jeho pochybnosti nebyly dostatečně věrohodně odstraněny, sdělil správce daně žalobkyni dosavadní výsledek POP a současně jí oznámil úmysl zahájit daňovou kontrolu, pročež stanovil žalobkyni termín, kdy se má dostavit z tohoto důvodu ke správci daně. Žalobkyně se ke správci daně nedostavila, žádný jiný termín nenavrhla, v 15denní lhůtě nepodala návrh na pokračování v dokazování či návrh na provedení dalších důkazních prostředků.
63. Správce daně se věnoval důvodům, pro které nebyly odstraněny jeho pochybnosti, na str. 3 – 5 platebního výměru, kde mimo jiné uvedl, že jeho pochybnosti se týkají toho, že daňový subjekt dlouhodobě vykazuje několikanásobně vyšší přijatá zdanitelná plnění než dodání zboží. Ke zpochybnění indexu uvedeného ve výzvě, správce daně upozornil, že index menší než jedna vykazuje daňový subjekt dlouhodobě, od prosince 2012. K daňovému dokladu č. 1413300055, evidenční číslo FP20140128 (na základě něhož nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění žalobkyní od společnosti TRADCOM v posuzovaném období, pozn. soudu) správce daně uvedl, že pod

tímto evidenčním číslem FP20140128 byla správci daně předložena již faktura od dodavatele TRADCOM v podání ze dne 5. 12. 2014 č. j. 6873785/15/2001-61565-110361 za zdaňovací období září roku 2014. Správce daně k tomu dodal, že společnost TRADCOM jako jediný dodavatel zboží daňového subjektu v prověřovaném období nepůsobí věrohodně, když odmítla správci daně poskytnout požadované informace s tím, že s ní není vedeno žádné řízení, má přitom stejného právního zástupce, což shledal správce daně v posuzovaném případě za nestandardní, daňový subjekt nakupuje dlouhodobě zboží velkého objemu vysoké hodnoty od jediného dodavatele (TRADCOM), na daňových dokladech jsou uváděny dlouhé lhůty splatnosti. Správce daně rovněž konstatoval, že nadto daňový subjekt neodstranil jeho pochybnosti, týkající se pořízení zboží v případech vedených POP za zdaňovací období srpen 2014, září 2014, prosinec 2014 a leden 2015. K uváděnému velkého předzásobení k prodeji daňovým subjektem správce daně připomněl, že stejná tvrzení uvedl daňový subjekt již ke zdaňovacímu období srpen 2014, září 2014, prosinec 2014 a leden 2015, přičemž předložil i sestavu nazvanou „stav zásob“ k 30. 9. 2014, ve které je rozsáhlý soupis zboží na skladě obou prodejen k datu 30. 9. 2014, včetně ceny v celkové hodnotě 50 700 329 Kč. V této evidenci však chybí data naskladnění, doklady, kterými bylo jednotlivé zboží naskladněno, data vyskladnění, včetně příslušných dokladů; z uvedeného důvodu nemá tato evidence dostatečnou vypovídací hodnotu a správce daně nemohl podle ní ověřit přijetí zdanitelných plnění, potažmo tímto způsobem nebyly odstraněny pochybnosti správce daně. Protože daňový subjekt v průběhu předchozích daňových řízení za srpen a září 2014 nepředložil požadovanou skladovou evidenci, nemohl správce daně ověřit skutečný pohyb zboží na skladě dle předložených dokladů. Takový stav trvá i v případě postupu k odstranění pochybností za měsíc březen 2015. Z těchto důvodů má správce daně pochybnost o důvodu tak velkého předzásobení, protože i když došlo následně ke zvýšení objemu prodeje zboží, toto neodpovídalo současnému navyšování objemu nákupu zboží.

64. Protože shodné námitky vznesla žalobkyně již v odvolání, žalovaný se jimi zabýval v napadeném rozhodnutí a to pod body 28 až 34 na str. 8 až 14. Zde uvedené doplnění odůvodnění shledává soud za velmi podrobné a natolik přesvědčivé, že na ně v podrobnostech odkazuje. Soud tedy pouze rekapituluje, že žalovaný úvahy správce daně shledal zcela odpovídající posuzovanému případu, přičemž sám rozvinul a doplnil úvahy správce daně týkající se data zdanitelného plnění uváděného na daňovém dokladu (dne 17. 9. 2014), dále uvedl a doplnil nesrovnalosti, které vyplývají z předložené sestavy zásob, pro které nemá předložená sestava zásob reálnou vypovídací a důkazní hodnotu, rozvinul úvahu o splatnosti daňových dokladů a rovněž rozvedl úvahy, pro které neakceptoval tvrzení daňového subjektu k nárůstu přijatých zdanitelných plnění. V bodu 34 žalobou napadeného rozhodnutí shrnul, že „posuzoval v dané věci rovněž důkazní prostředky převzaté z jiných daňových řízení vedených u odvolatele, které s danou věcí přímo souvisí. Dodací list předložený odvolatelem k předmětné faktuře sice obsahuje položkový rozpis zboží a je opatřený podpisem dodavatele a odběratele, nicméně vzhledem ke zjištěným nesrovnalostem (viz bod [29]) odvolací orgán neosvědčil tento důkazní prostředek jako důkaz o přijetí uvedeného plnění odvolatelem. Sestava zásob nebyla ve zde řešené věci osvědčena jako důkaz (viz bod [30]). Předložená rámcová smlouva je koncipována v obecné rovině a dle názoru odvolacího orgánu jí lze v teoretické rovině prokázat obchodní spolupráci TRADCOM s odvolatelem. Z rámcové smlouvy nicméně nelze dovodit žádné konkrétní skutečnosti k předmětnému plnění. Smlouva tak představuje formální důkaz, který však postrádá důkazní sílu k osvědčení přijetí uvedeného konkrétního plnění.

Vzhledem ke skutečnosti, že odvolatel neumožnil prvostupňovému správci daně zahájit daňovou kontrolu (viz bod [2]), nebylo možné podrobněji prověřit posuzovaný případ a zjistit případné další důkazní prostředky, které by prokazovaly tvrzení odvolatele. Přestože dle ust. § 92 odst. 2 je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, v čemž není vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz bod [18]). Ve zde řešeném případě pochybnosti prvostupňového správce daně o faktickém uskutečnění plnění přetrvávaly i po prověření odvolatelem předložených důkazních prostředků. K přenosu důkazního břemene zpět na odvolatele došlo seznámením odvolatele s průběhem a závěry POP za předmětné zdaňovací období v rámci zaslaného sdělení (viz bod [2]). S ohledem na ust. § 92 odst. 3 daňového řádu měl odvolatel povinnost prokázat pravdivost svých tvrzení, což však ve zde posuzované věci nenastalo. Nelze tak souhlasit s tvrzením odvolatele (viz bod [7]), že předložil všechny relevantní důkazy, jimiž mělo dojít k rozptýlení pochybností prvostupňového správce daně. Naopak, z uvedených skutečností jasně vyplývá, že odvolatel oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně věrohodně neprokázal. *Odvolací orgán tak uzavírá, že v případě plnění, které měl odvolateli dodat TRADCOM a ze kterého si odvolatel uplatnil nárok na odpočet daně za zdaňovací období měsíce března roku 2015, neunesl odvolatel své důkazní břemeno, když neprokázal, že toto plnění fakticky a v deklarovaném rozsahu přijal. Odvolatel tak nesplnil podmínky definované v ust. § 72 a § 73 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatého od TRADCOM a nárok na odpočet DPH z tohoto plnění uplatnil neoprávněně.*

65. Podle městského soudu daňové orgány podrobně zdůvodnily jednotlivé pochybnosti, pro které dospěly k závěru o neprokázání tvrzení žalobkyně týkající se uplatněného nároku, tedy že došlo k dodání předmětného zboží deklarovaným dodavatelem. Soud pro stručnost odkazuje, jak již bylo uvedeno výše, na str. 8 až 14 napadeného rozhodnutí, kde odvolací orgán shrnul své závěry týkající se tvrzeného plnění od společnosti TRADCOM. Uvedené úvahy odvolacího orgánu s ohledem na skutková zjištění obsažená ve správním spise shledává soud za zcela adekvátní a odpovídající i požadavkům obsaženým v metodice Generálního finančního ředitelství či judikatuře Nejvyššího správního soudu.
66. Z výše uvedeného vyplývá nedůvodnost námitky, že své poznatky správce daně formuloval ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, a dokonce i ve vztahu k jiným subjektům. I když žalobkyně blíže nekonkretizovala, který jiný subjekt míní, je zřejmé, že touto společností mohl být toliko dodavatel předmětného zdanitelného plnění, tedy společnost TRADCOM. Bezprostřední souvislost s dodáním předmětného zdanitelného plnění a jmenovaným dodavatelem, je tedy zřejmá a rovněž jsou zřejmé i důvody, pro které správce daně musel čerpat i z poznatků ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, když žalobkyně sama zachovávala v průběhu POP pasivní postoj. K tomu lze v souladu s žalovaným dodat, že podle ust. § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.
67. K závěrečnému poukazu žalobkyně, že společnost TRADCOM není vedena u správce daně jako nespolehlivý plátce, nýbrž jako daňový subjekt, u kterého žádné kontrolní šetření nevykázalo negativní závěry ve vztahu ke státnímu rozpočtu, soud uvádí, že toto tvrzení žalobkyně byt by bylo pravdivé, nemůže vyvrátit závěr správce daně, potažmo

žalovaného, že žalobkyně neunesla v posuzovaném případě důkazní břemeno, když neprokázala, že předmětné plnění fakticky a v deklarovaném rozsahu přijala.

68. Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
69. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto 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 nejbližze 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 4. ledna 2021

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.  
předsedkyně senátu

