



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **TLC czech s.r.o.**, IČ 64051331
sídlem Semtín 112, 533 53 Pardubice
zastoupená daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou
sídlem Komenského 87/3, 460 05 Liberec 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2018, č. j. 45535/18/5300-22441-708656

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) ze dne 5. 8. 2016, č. j. 1383982/16/2801-50525-604289, na daň z přidané hodnoty (dále též

„DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015. Napadeným rozhodnutím byl změněn platební výměr správce daně tak, že v části I. Zdanitelné plnění - byl změněn základ daně (hodnota ř. 1) z částky 239 182 Kč na částku 44 912 Kč, daň na výstupu (hodnota ř. 1) byla snížena z částky 50 228 Kč na částku 9 432 Kč; v části II. Ostatní plnění - hodnota (hodnota ř. 25) byla zvýšena z částky 0 Kč na částku 194 270 Kč; v části VI. Výpočet daně - byla daň na výstupu (hodnota ř. 62) snížena z 152 695 Kč na 111 899 Kč a vlastní daň (hodnota ř. 64) byla snížena z částky 128 961 Kč na částku 88 165 Kč.

2. Žalobkyně v žalobě namítala, že správce daně u ní DPH pravidelně vyměřoval dle podaného daňového přiznání, aniž by někdy za ty roky požadoval předložit daňové doklady v rámci vyměřovacího řízení. Teprve dne 16. 2. 2016 vydal výzvu k odstranění pochybností pro zdaňovací období prosinec 2015. Podle žalobkyně je výzva k odstranění pochybností nezákonná, nejsou z ní zřejmé žádné konkrétní pochybnosti, nelze ji odůvodnit pouze tak, že se správce daně neúspěšně snažil telefonicky spojit s žalobkyní. Ve výzvě k odstranění pochybností nebyla sdělena žádná skutečnost, ze které by vyplývalo, proč správce daně nemohl provést místní šetření. Skutečnost, že správce daně nemá k dispozici daňové doklady žalobkyně, pak nemůže bez dalšího představovat zákonnou pochybnost. Navíc žalobkyně předložila spolu s daňovým přiznáním detailní výpis z evidence pro účely DPH. Ve výzvě k odstranění pochybností rovněž nebylo uvedeno, proč má správce daně pochybnost o správném použití režimu přenesení daňové povinnosti k uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na řádku 25 a o nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, což žalobkyni neumožnilo na výzvu reagovat, když jí není zřejmé, proč tyto řádky daňového přiznání správce daně nepovažuje za správně vyplněné. Výzva k odstranění pochybností byla tedy vyložene šikanózní a neobsahovala žádné pochybnosti předpokládané v § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), sdělená pochybnost byla pouze obecného a formulářového charakteru. Záměrem správce daně bylo provést daňovou kontrolu a fakticky neměl žádnou konkrétní pochybnost, kterou by žalobkyně mohla odstranit. Přitom v rámci daňové kontroly má daňový subjekt více práv než při postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně nemohla na výzvu konkrétně reagovat. Rozsah a nekonkrétnost výzvy odpovídá více daňové kontrole než postupu k odstranění pochybností, tyto instituty však dle judikatury nesmí být volně zaměňovány.
3. Žalobkyně dále uvedla, že proti výzvě k odstranění pochybností brojila svojí stížností, která byla shledána nedůvodnou, nicméně žalobkyni stále nebyly sděleny konkrétní pochybnosti, které by mohla v rámci řádně vedeného postupu pro odstranění pochybností odstranit. Na základě spolupráce tyto své důvody vtělila do stížnosti a očekávala adekvátní reakci správce daně. Došlo však k „porušení zásady spolupráce“. Žalobkyni byla dne 8. 7. 2016 překvapivě doručena písemnost nazvaná jako výsledek postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu. Závěr, že z důvodu nepředložení daňových dokladů žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně, žalobkyně označila za nezákonný a rozporný se zásadou neutrality DPH. Za šikanózní pak žalobkyně označila závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“).
4. Správci daně a žalovanému bylo dále vytýkáno, že žalobkyni byla určena lhůta pouhých 15 dnů, ve které měla uplatnit své právo na vyjádření k výsledku postupu k odstranění

pochybností. Vzhledem k tomu, že v dané době se zástupkyně žalobkyně starala o svou nemohoucí matku po úraze a byla tím plně zaneprázdněna, požádala o prodloužení lhůty o 30 dnů, tj. do 24. 8. 2016. Řízení o žádosti však bylo zastaveno, neboť mělo jít o nepřípustné podání. Žalobkyně k tomu namítala, že lhůta uvedená v § 90 odst. 2 daňového řádu je lhůtou pořádkovou, jejím nedodržením žalobkyně nepozbývá své právo ve věci prováděného postupu k odstranění pochybností k němu podávat vyjádření a navrhopat důkazy. Postup správce daně měl dle názoru žalobkyně podstatný vliv na její zákonem zaručená práva na vyjádření se k věci a navržení důkazních prostředků tak, aby daň byla stanovena ve správné výši.

5. Dne 15. 8. 2016 byl žalobkyni doručen platební výměr, který ve svém odůvodnění kopíroval výsledek postupu k odstranění pochybností, k němuž však nebylo žalobkyni umožněno se vyjádřit. Podle žalobkyně bylo vyměřovací řízení nezákonné, věc s ní nebyla řádně projednána, napadený platební výměr je pro ni překvapivý a nemohla se k věci před jeho vydáním vyjádřit. V důsledku toho došlo k porušení zásady neutrality DPH. Pokud správce daně vyloučil nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní v řádku 40, a tak postupoval v jediném případě ze všech daňových přiznání měsíčně podávaných od roku 2008, pak se jedná o šikanózní zneužití státní moci. Takový postup nelze nazvat stanovením daně dle dokazování. Hlavním záměrem stanovené daňové povinnosti bylo potrestat žalobkyni, že se nepodvolila nezákonně vedenému postupu k odstranění pochybností, nikoliv stanovit správnou daň. Žalobkyně namítala, že z výsledku postupu k odstranění pochybností, platebního výměru ani napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak mohla být daň stanovena dokazováním, když se zde zároveň uvádí, že žalobkyně nesplnila žádnou ze svých povinností, a není zde žádným způsobem uvedeno, jak probíhalo dokazování. Daň tedy nebyla stanovena v souladu se zákonem. Výsledek postupu k odstranění pochybností nebyl s žalobkyní projednán a byla porušena zásada ústnosti, žalobkyni nebylo umožněno seznámit se se shromážděnými důkazními prostředky a vyjádřit se k výsledku postupu k odstranění pochybností.
6. Závěrem žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí.
7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.
8. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“)], při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud o věci samé rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.
9. Ze správního spisu bylo zjištěno, že žalobkyně dne 21. 1. 2016 podala správci daně přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015. Správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, kterou vyslovil pochybnosti o správnosti, průkaznosti, pravdivosti a úplnosti údajů v daňovém tvrzení uvedených, konkrétně o správném použití režimu přenesení daňové povinnosti u uskutečněných zdanitelných plnění, uvedených v tvrzení na řádku 25, a o nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, vykázaných v tvrzení na řádku 40. Správce daně vyzval žalobkyni, aby se k pochybnostem správce daně vyjádřila, pravdivost

údajů prokázala a aby předložila důkazní prostředky nebo navrhla provedení důkazních prostředků tak, aby došlo k odstranění pochybností správce daně. Žalobkyně dne 7. 3. 2016 podala stížnost proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu a žádost o prodloužení lhůty pro reakci na výzvu k odstranění pochybností. Stížnost byla shledána nedůvodnou a žádosti o prodloužení lhůty bylo částečně vyhověno. Žalobkyně dne 20. 3. 2016 podala další stížnost proti postupu správce daně a žádost o prodloužení lhůty (a to tak, aby lhůta pro vyjádření se k výzvě k odstranění pochybností uplynula 15 dnů od doručení vyrozumění o vyřízení stížnosti), které správce daně konkludentně vyhověl. Dne 26. 5. 2016 bylo žalobkyni doručeno vyrozumění o vyřízení stížnosti, lhůta pro vyjádření k výzvě k odstranění pochybností marně uplynula dne 10. 6. 2016. Správce daně vydal platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec 2015. Žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně vykázaný na ř. 40 daňového přiznání a současně jí byla vyměřena daň na výstupu v základní sazbě z uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných na ř. 25 daňového přiznání v režimu přenesení daňové povinnosti. Žalobkyně napadla platební výměr odvoláním, které doplnila podáními ze dne 10. 10. 2016 a ze dne 17. 8. 2017. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného byl platební výměr správce daně změněn (viz výše), neboť žalovaný přisvědčil odvolací námitce, že žalobkyně byla oprávněna vykázat plnění v rámci přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH.

10. Soud se po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí co do zjištění skutkového stavu věci a co do právního názoru na něj plně ztotožňuje s žalovaným rozhodnutím a na toto odkazuje. Smyslem soudního přezkumu totiž není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody s názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale judikuje Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“; viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130; rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).
11. Soud předně uvádí, že námitky žalobkyně týkající se postupu správce daně v souvislosti se zdaňovacími obdobími červen, červenec a říjen 2008, jakož i jinými zdaňovacími obdobími, nemají přímou souvislost s nyní posuzovanou věcí, protože se jimi soud blíže nezabýval – stejně jako nepodloženými tvrzeními žalobkyně, že postup správce daně představoval „trest za opětovně podanou žalobu“ či za to, že se žalobkyně „nepodvolila nezákonně vedenému postupu k odstranění pochybností“.
12. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle odst. 2 ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Podle odst. 3 ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být

kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.

13. Otázkou náležitosti výzvy k odstranění pochybností se Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) zabýval opakovaně (např. rozsudky ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019-56, ze dne 19. 7. 2018, č. j. 6 Afs 407/2017-37, ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 119/2016-23, ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Afs 82/2013-38). Vychází ze závěrů usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS: *„Ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených.“* Byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení podle předchozí právní úpravy, dají se beze zbytku použít i na výzvu podle § 89 daňového řádu, neboť jsou to srovnatelné instituty.
14. V posuzované věci správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností ze dne 16. 2. 2016, v níž uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti, pravdivosti a úplnosti údajů v něm uvedených, konkrétně o správném použití režimu přenesení daňové povinnosti u uskutečněných zdanitelných plnění, uvedených v tvrzení na ř. 25, a o nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, vykázaných v tvrzení na ř. 40. Správce daně vyzval žalobkyni, aby se k pochybnostem správce daně ohledně údajů jí uvedených v tvrzení vyjádřila, pravdivost údajů prokázala a aby předložila důkazní prostředky nebo navrhla provedení důkazních prostředků tak, aby došlo k odstranění pochybností správce daně. Za tím účelem správce daně navrhl demonstrativní výčet důkazních prostředků. V odůvodnění správce daně konstatoval, že v podaném tvrzení v oddílu C žalobkyně vykážala v bodu II. režim přenesení daňové povinnosti – dodavatel na ř. 25 tvrzení základ daně ve výši 194 270 Kč, v bodu IV. nárok na odpočet daně na ř. 40 tvrzení – z přijatých zdanitelných plnění od plátců, se základní sazbou daně, základ daně ve výši 613 865 Kč a daň na vstupu v plné výši 128 914 Kč. Žalobkyně doručila plnou moc k zastupování ve věci DPH pro daňovou poradkyni, přičemž v telefonním hovoru jednatel žalobkyně sdělil pochybnost, zda daňová poradkyně bude se správcem daně telefonicky komunikovat. V souladu s § 5 daňového řádu se správce daně několikrát pokoušel kontaktovat daňovou poradkyni telefonicky a sjednat termín provedení místního šetření, což se mu nepodařilo. Fakt, že správce daně nemohl provést místní šetření, kterým by ověřil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, přispěl ke vzniku pochybností o údajích v tvrzení uvedených. Z výpisu z evidence dle § 92a zákona o DPH správce daně zjistil, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno pro plátce DPH, nemá však k dispozici daňové doklady, kterými žalobkyně prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, proto správci daně vznikly pochybnosti, zda zdanitelné plnění lze v tomto režimu uskutečnit. Dále správce daně uvedl, že nemá k dispozici daňové doklady, kterými žalobkyně prokazuje nárok na odpočet daně, což vede ke vzniku pochybností, zda daň vůči daňovému subjektu uplatnil jiný plátec a zda daňový subjekt přijatá plnění používá k uskutečňování svojí ekonomické činnosti.
15. Z výzvy tedy plyne, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti: 1) na základě nemožnosti telefonického domluvení termínu místního šetření, když telefonním hovorem by nebyly probírány citlivé osobní údaje, jak namítala žalobkyně, nýbrž mělo dojít toliko ke stanovení termínu místního šetření, pročez její námitky týkající se tohoto druhu

kontaktování ze strany správce daně nemohou obstát; na žalobkyní odkazované zásadě písemnosti navíc daňový řád nespočívá, protože soud uzavřel, že správce daně nepochybil, když se snažil žalobkyni kontaktovat telefonicky; 2) proto, že správce daně neměl k dispozici žádné doklady, když vzhledem k důkaznímu břemeni daňového subjektu zakotvenému v § 92 odst. 3 daňového řádu i tento důvod vydání výzvy k odstranění pochybností ob stojí (ani z žalobkyní odkazovaného usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 9 Afs 110/2007-102 neplyne opačný závěr). Správce daně tedy jasně vyjevil důvody svých pochybností (přičemž z uvedeného je zřejmé, že se nejedná toliko o jediný důvod pochybností, jak namítala žalobkyně), tyto řádně konkretizoval a správně zvolil postup k odstranění pochybností jakožto institut méně náročný, méně invazivní a obsáhlý, než jakým je daňová kontrola, neboť měl pochybnosti o konkrétních plněních a neočekával rozsáhlé dokazování.

16. Jak přitom plyne z ustálené judikatury, postup k odstranění pochybností uvedený v § 89 a násl. daňového řádu „[m]á sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3)“ (rozsudky NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, a ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, publ. pod č. 3091/2014 Sb. NSS). Zásadní rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je v rozsahu oprávnění správce daně. V rámci postupu k odstranění pochybností je správce daně oprávněn toliko žádat od daňového subjektu doložení určitých skutečností, v daňové kontrole je může zjišťovat vlastními postupy, a to i v rámci sféry daňového subjektu proti jeho vůli (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS, jehož závěry lze uplatnit i na postupy v režimu daňového řádu). Vzhledem k invazivnější povaze daňové kontroly je navíc obecně vhodné nejprve zahájit postup k odstranění pochybností a teprve ukáže-li se, že v jeho rámci nelze pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti či úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání rozptýlit, překlomit jej do daňové kontroly (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 7. 2010 č. j. 5 Afs 92/2008-147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS); volba postupu je nicméně na úvaze správce daně (viz rozsudek č. j. 1 Ans 10/2012-52).
17. Správce daně tedy zvolil postup k odstranění pochybností jakožto institut méně invazivní, v rámci něhož zjišťoval pouze některé dílčí skutečnosti rozhodné pro zjištění daňové povinnosti žalobkyně. Správce daně tedy nepochybil ani tím, že přistoupil k vydání výzvy k odstranění pochybností a nezačal daňovou kontrolu. Z vyložených důvodů soud výzvu k odstranění pochybností ze dne 16. 2. 2016 nepovažuje za šikanózní, jak namítala žalobkyně. Vydáním výzvy k odstranění pochybností taktéž nedošlo ani k porušení zásady přiměřenosti zakotvené v § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť tato výzva obsahuje demonstrativní výčet důkazních prostředků, které správce daně navrhl předložit; bylo však na žalobkyni, jaké důkazní prostředky zvolí tak, aby unesla břemeno důkazní.
18. Odkaz žalobkyně na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 76/2015-58 nemůže obstát, poněvadž ve věci řešené NSS pod sp. zn. 8 Afs 76/2015 byla výzva správce daně zcela nekonkrétní a nebylo zřejmé, proč pochybnosti vznikly. Totéž pak platí o naprosto nekonkrétní a skutkově nepodložené výzvě, o níž pojednává žalobkyní odkazovaný rozsudek NSS č. j. 2 Afs

58/2009-85. V nyní posuzovaném případě však správce daně řádně odůvodnil vznik svých pochybností a tyto dostatečně konkretizoval – nemožnost kontaktovat žalobkyni, resp. její daňovou poradkyni, absence dokladů prokazujících tvrzení žalobkyně.

19. Podle závěru soudu správce daně nepostupoval v rozporu se zákonem, když ne zahájil daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení 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.
20. Správci daně se nabízejí dva způsoby ukončení postupu k odstranění pochybností, a to stanovení daně nebo zahájení daňové kontroly. Stanovení daně přichází v úvahu jednak v případě, kdy předcházející pochybnosti byly náležitě odstraněny a výše daně byla dostatečně věrohodně prokázána, a následně též v případě, kdy správce daně i navzdory návrhu daňového subjektu na pokračování v dokazování neshledá k tomuto důvody. Zahájení daňové kontroly přichází v úvahu v případě, kdy správce daně naopak důvody k pokračování v dokazování shledá, ať už z vlastní iniciativy nebo na základě návrhu daňového subjektu (viz rozsudky NSS ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, bod [31], nebo ze dne 29. 11. 2017, č. j. 6 Afs 99/2017-38, bod [18]).
21. V dané věci správce daně postupoval v souladu se zákonem, jestliže ne zahájil daňovou kontrolu dle § 90 odst. 3 daňového řádu. S ohledem na procesní pasivitu žalobkyně bylo zřejmé, že tato neunesla svoje důkazní břemeno, a tedy správce daně zcela oprávněně neshledal důvody pro pokračování v dokazování. Správce daně tak dospěl k závěru, že výše daně byla spolehlivě prokázána, pročež nepochybil, když místo daňové kontroly přistoupil ke stanovení daně. Na těchto závěrech nemění ničeho ani skutečnost, že žalovaný v odvolacím řízení dospěl k jinému právnímu názoru na otázku přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a daňového řádu a částečně vyhověl odvolání žalobkyně.
22. Soud dále podotýká, že i kdyby ve výzvě k odstranění pochybností správce daně své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, žalobkyni dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem nesdělil, pak tak správce daně učinil ve vyřízení stížnosti proti postupu správce daně ze dne 27. 4. 2016, č. j. 893425/16/2801-00065-601287, v němž upřesnil své pochybnosti následovně (str. 3): „*Při hodnocení výkonnosti daňového subjektu za zdaňovací období leden 2014 až říjen 2015 správce daně porovnal uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění a zjistil koeficient 0,8962, což vyvolává ve správci daně pochybnosti, zda je daňový subjekt oprávněn k odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, a zda veškerá přijatá plnění, z nichž nárokuje odpočet daně na vstupu v ř. 40 tvrzení, použil pro účely uskutečňování plnění podle § 92 zákona o DPH. Další pochybnost vyvolalo uvedení zdanitelných plnění v řádku 25 tvrzení. Správce daně má k dispozici pouze údaje z podaného tvrzení, ze kterých nemůže posoudit, že uskutečněná zdanitelná plnění svým charakterem odpovídají číselnému kódu Klasifikace produkce (CZ-CPA) 41 až 43 a že je daňový subjekt skutečně pro plátce, tudíž na tato plnění dopadá povinnost přenesení daňové povinnosti.*“ Tedy správce daně rovněž porovnal žalobkyní tvrzenou daňovou povinnost s dalšími zdaňovacími obdobími, čímž plně dostal požadavkům kladeným judikaturou, viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019-56, bod [26]).

23. Jak plyne z ustálené judikatury, vadnost jednotlivých úkonů správce daně může být zhojena v dalším řízení, pokud správce daně své konkrétní pochybnosti daňovému subjektu dodatečně sdělí a dá mu příležitost je rozptýlit (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-70, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010-227, ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, či ze dne 15. 6. 2017, č. j. 1 Afs 187/2016-47). Nelze tedy přisvědčit argumentaci žalobkyně, že ani přes své stížnosti se nedozvěděla konkrétní pochybnosti, které by mohla v rámci postupu k odstranění pochybností odstranit, čímž dle žalobkyně mělo dojít i k porušení zásady spolupráce.
24. Krajský soud správcem daně vyslovené pochybnosti ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 16. 2. 2016 ve spojení s vyrozuměním o vyřízení stížnosti ze dne 27. 4. 2016 považuje za dostatečně konkrétní, jednoznačné, srozumitelné a opřené o skutkové důvody, přičemž žalobkyně nejpozději od doručení vyrozumění ze dne 27. 4. 2016 (k doručení došlo dne 1. 5. 2016) měla dostatečný čas k tomu, aby rozptýlila pochybnosti správce daně. Této možnosti však žalobkyně nevyužila, když toliko podávala stížnosti dle § 261 daňového řádu a žádosti o prodloužení lhůty, aniž by v době před zpracováním výsledku postupu k odstranění pochybností (dne 28. 6. 2016) či před vydáním platebního výměru správce daně (dne 5. 8. 2016) jakkoliv prokázala skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení. Přitom postup k odstranění pochybností je ukončen až stanovením daně, resp. zahájením daňové kontroly (rozsudky NSS ze dne 29. 12. 2017, č. j. 6 Afs 99/2017-38, bod [19], či ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019-56, bod [33]). Až do této doby má proto daňový subjekt v řízení možnost unést své důkazní břemeno a předložit důkazy k prokázání svých tvrzení.
25. Z těchto důvodů soud považuje za účelovou rovněž argumentaci žalobkyně o tom, že neměla příležitost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, a o tom, že správce daně měl pochybit při rozhodování o návrhu žalobkyně na prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně na výzvu k odstranění pochybností správce daně nereagovala věcně a nic nenasvědčovalo ani tomu, že hodlá unést důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení v mezích mezi doručením výsledku postupu k odstranění pochybností (doručen dne 8. 7. 2016) a platebního výměru (doručen dne 15. 8. 2016, tedy více než měsíc po doručení výsledku postupu k odstranění pochybností). V této souvislosti soud rovněž podotýká, že s marným uplynutím patnáctidenní lhůty stanovené § 90 odst. 2 daňového řádu je spojen zánik práva podat návrh na pokračování v dokazování (nelze tedy přitakat argumentaci žalobkyně, že se jedná o lhůtu pořádkovou); lhůtu proto nelze dle § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2018, č. j. 30 Af 57/2016-47). Vydání výsledku postupu k odstranění pochybností a následného platebního výměru tak nelze považovat ani za překvapivé. Stejně tak nedošlo k porušení zásady ústnosti. Výsledek postupu k odstranění pochybností byl žalobkyni doručen dne 8. 7. 2016. Žalobkyni bylo umožněno se k výsledku postupu k odstranění pochybností vyjádřit, resp. navrhnout pokračování v dokazování. Následné vydání platebního výměru však bylo způsobeno nečinností žalobkyně. Stejně tak ze zákona neplyne, že by vydání rozhodnutí správce daně či rozhodnutí žalovaného o odvolání muselo předcházet ústní jednání. Čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, k jehož porušení dle žalobkyně došlo, se pak nevztahuje na řízení před správním orgánem, jak plyne z odborné literatury: „*Ačkoli to není vysloveno, je zjevné, že též druhý odstavec se vztahuje především na soudní řízení, neboť veřejnost jednání je znakem odlišujícím řízení před*

orgánem moci soudní od řízení před ostatními orgány veřejné moci, především před orgánem moci výkonné (typicky správní řízení).“ [BAŇOUCH, Hynek. Čl. 38. In: WAGNEROVÁ, Eliška, ŠIMÍČEK, Vojtěch, LANGÁŠEK, Tomáš, POSPÍŠIL, Ivo a kol. Listina základních práv a svobod: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-750-6.].

26. Co se týče námitky žalobkyně o porušení zásady neutrality DPH s tím, že z jednoho uskutečněného zdanitelného plnění správce daně vybral DPH dvakrát, a to jak od žalobkyně, tak od jednotlivých plátců, soud konstatuje, že je sice pravdou, že správce daně plnění z ř. 25 přesunul do ř. 1, avšak z výroku a z bodů [28], [29] a [49] napadeného rozhodnutí je zřejmé, že pochybení správce daně bylo napraveno v rámci odvolacího řízení a hodnota ř. 25 v částce 0 (dle platebního výměru) byla změněna na hodnotu v částce 194 270 Kč (rozhodnutí o odvolání) a o stejnou hodnotu byl ponížěn základ daně v ř. 1 (základ daně ve výši 239 182 Kč změněn na 44 912 Kč). Žalovaný pak výslovně v bodu [49] napadeného rozhodnutí uvedl, že v části odvolání žalobkyně proti neprokázání použití režimu přenesení daňové povinnosti u uskutečněných zdanitelných plnění dle § 92a zákona o DPH bylo žalovaným žalobkyni vyhověno. Z tohoto důvodu (vyhovění této odvolací námitce ze strany žalovaného) soud považuje žalobní námitky týkající se (ne)prokázání splnění podmínek pro přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a zákona o DPH za bezpředmětné.
27. Stejně tak nemůže obstát námitka o tom, že žalobkyní předložený výpis z evidence pro účely DPH nebyl vzat v potaz. Jak totiž plyne z bodů [27] – [29] napadeného rozhodnutí, žalovaný v odvolacím řízení uložil správci daně, aby prověřil dodání plnění v režimu přenesení daňové povinnosti žalobkyni; na základě žalobkyní podané evidence pro účely DPH podle § 92a zákona o DPH byli správcem daně bez součinnosti s žalobkyní prověřeni dožadáním odběratelů žalobkyně, načež správce daně zjistil, že k uskutečnění zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti došlo. Ze zajištěných daňových dokladů bylo zjištěno, že žalobkyně poskytla odběratelům stavební nebo montážní práce odpovídající číselnému kódu 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA. Odběratelé předmětná plnění řádně uvedli v evidenci pro účely DPH ve zdaňovacím období prosinec 2015 a z těchto předmětných plnění v předmětném zdaňovacím období přiznali daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s § 92a zákona o DPH. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně byla oprávněna předmětná plnění vykázat v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH pro dva své odběratele, a tudíž částečně vyhověl odvolání žalobkyně. Z uvedeného je dle krajského soudu patrné, že v rámci odvolacího řízení byla řádně zohledněna žalobkyní předložená evidence pro účely DPH a byla jedním z podkladů pro vydání napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že v rámci odvolacího řízení žalovaný částečně přisvědčil žalobkyni ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH, však nemá za následek nezákonnost výzvy k odstranění pochybností, jak se pokoušela namítat žalobkyně. Dle závěru soudu se v dané věci jednalo právě o takové pochybnosti, které bylo na místě odstranit (méně invazivním) postupem dle § 89 daňového řádu a dát tak daňovému subjektu příležitost k rozptýlení pochybností správce daně. Skutečnost, že žalovaný přehodnotil některé závěry správce daně, na tomto závěru nic nemění.
28. Nelze pak přisvědčit námitce žalobkyně, že daň měla být stanovena dle pomůcek. Dá-li správce daně přednost dokazování před pomůckami, jestliže má za to, že s ohledem na

podklady, které má k dispozici, daň dokazováním stanovit lze, nelze proti tomu v zásadě nic namítat, neboť stanovení daně na základě dokazování by mělo být zpravidla přesnější než na základě pomůcek (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS, či ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33), a jako takové má před pomůckami také přednost (§ 98 odst. 1 daňového řádu). V dané věci daň bylo možno stanovit dokazováním, a to zejména na základě tvrzení žalobkyně o dani na výstupu v případě zdanitelných plnění a současně daně na vstupu v rámci samovyměření a dále na základě výpisu z evidence pro účely DPH podle § 92a zákona o DPH.

29. Obstát nemohou ani námitky žalobkyně týkající se délky odvolacího řízení. Ani nepřiměřená délka řízení totiž nemůže mít sama o sobě vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 5. 2017, č. j. 3 As 142/2016-113, ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012-41, publ. pod č. 2785/2013 Sb. NSS, či ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 As 244/2016-53).
30. Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
31. O náhradě nákladů řízení jeho účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto jí náhrada nákladů řízení nenáleží, a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Pardubice 21. listopadu 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu