



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **"Air Filters F" s. r. o.**, IČO: 28670094,
sídlem Nové náměstí 745, 411 08 Štětí,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2016, č. j. 34042/16/5100-21441-711676,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2016, č. j. 34042/16/5100-21441-711676, jímž byl k jejímu odvolání změněn platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 11. 2015, č. j. 2243023/15/2507-50521-507589, jímž správce daně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2014 ve výši nadměrného odpočtu 51 460 Kč. Změna provedená napadeným rozhodnutím spočívala v Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odstranění údaje o vyměření daně na základě výsledku daňové kontroly a ve změně údajů ve výpočtu daně s tím, že výsledný nadměrný odpočet činil 52 085 Kč; v ostatním zůstal platební výměr správce daně beze změny. Žalobkyně se v žalobě současně domáhala toho, aby soud zrušil také zmíněný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně předeslala, že zdejší soud rozsudkem č. j. 15 Af 11/2015-53 určil, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola DPH žalobkyně za zdaňovací období srpen 2014 byly nezákonné. Podle žalobkyně je proto třeba na postup k odstranění pochybností i na daňovou kontrolu hledět tak, jako by se vůbec neuskutečnily. Žalobkyně konstatovala, že správce daně nemohl bez důkazního řízení daň vyměřit odlišně od daňového přiznání a žalovaný za dané situace nemohl platební výměr změnit, ale měl jej zrušit a řízení zastavit. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 92/2008 a 2 Afs 84/2010 a dodala, že k vyměření daně došlo na základě daňového přiznání podaného v řádném termínu, kdy neproběhlo důkazní řízení a bylo zjištěno, že skutečná daň se neodchyluje od výše daně tvrzené žalobkyní. Daň tedy byla vyměřena konkludentně. Žalobkyně nesouhlasila s argumentací žalovaného, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 15/2007 nemá odvolací orgán v daňovém řízení možnost rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému rozhodnutí. Podotkla, že předmětné usnesení se vztahovalo k předchozí právní úpravě a neposkytuje oporu pro závěry žalovaného. Žalobkyně připomněla, že nepožadovala zrušení platebního výměru a vrácení věci správci daně, nýbrž jen jeho zrušení, se kterým § 116 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) přímo počítá. Doplnila, že žalovaný nevyužil ani možnosti vrátit věc správci daně k autoremedurnímu rozhodnutí.
3. Žalobkyně dále namítala, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly má za následek nemožnost použití všech důkazů získaných v jejich průběhu, tudíž žalovaný rozhodl, aniž by měl k dispozici důkazní prostředky nezátížené nezákonností. Nezákonnou zprávu o daňové kontrole nelze podle žalobkyně použít jako odůvodnění rozhodnutí, tudíž platební výměr nebyl nijak zdůvodněn a bylo rozhodnuto bez důkazu. K tomu poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 1/2010 a usnesení rozšířeného senátu téhož soudu sp. zn. 7 Afs 212/2006. Podle žalobkyně z napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný použil a hodnotil pouze důkazní prostředky opatřené správcem daně. Poznamenala, že pro získání důkazních prostředků by sám žalovaný musel vést nalézací řízení od počátku, což neučinil. Navíc k tomu podle žalobkyně ani není oprávněn, když ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu může vést dokazování jen za účelem doplnění dokazování již provedeného v prvním stupni; jinak by byl porušen princip dvojinstančnosti řízení. Tvrzení žalovaného, že vydání platebního výměru bez důkazů nezpůsobuje jeho nezákonnost, nemá podle žalobkyně oporu v zákoně. Argumentaci žalovaného týkající se použití daňových tvrzení žalobkyně a nepoužití nezákonných důkazů žalobkyně označila za vnitřně rozpornou a navazující zdůvodnění změny platebního výměru za nesrozumitelné. Podle žalobkyně žalovaný nerespektoval zmíněný rozsudek zdejšího soudu č. j. 15 Af 11/2015-53, když mimo jiné konstatoval, že pochybnosti správce daně byly prokázány a že správce daně postupoval v souladu se zákonem. Upozornila na to, že žalovaný navzdory tomuto konstatování kontrolovanou daň stanovil v souladu s daňovým tvrzením žalobkyně. Dodala, že závěr

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalovaného uvedený v bodu 14 napadeného rozhodnutí (*deklarovaný vývoz zboží v částce 334 590 Kč do Ruska, pozn. soudu*) je mylný a nemá oporu v daňovém spisu. Žalovaný navíc nekonkretizoval, které části správního spisu přitom hodnotil, a na svém mylném závěru setrval navzdory upozornění žalobkyně obsaženému v jejím vyjádření ze dne 7. 7. 2016.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a k věci uvedl, že se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že došlo ke konkludentnímu vyměření daně. Judikaturu, na kterou žalobkyně poukazovala, označil žalovaný za neaktuální v důsledku změny právní úpravy. Vysvětlil, že správce daně vydává platební výměr i v případě, kdy podle § 140 odst. 1 daňového řádu nemusí oznamovat daňovému subjektu výsledek vyměření, protože se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. Žalovaný odmítl, že by nastalo žalobkyní namítané samovyměření, pouze nastupuje fikce doručení platebního výměru, což je možné pouze za předpokladu, že nebyl zahájen postup k odstranění pochybností. Na tom podle žalovaného nic nemění ani rozhodnutí soudu, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola byly nezákonným zásahem. S poukazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 15/2007 a rozsudek téhož soudu sp. zn. 9 Afs 169/2015 žalovaný označil za vyloučené, aby správce daně po zrušení platebního výměru pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl; všechny vady tak musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Připomněl, že podle § 115 odst. 1 daňového řádu byl oprávněn provádět v odvolacím řízení dokazování a v souladu s odstavcem 2 téhož ustanovení žalobkyni seznámil se svým postupem, při kterém vycházel jen z daňového přiznání žalobkyně a z jejího vyjádření v odvolacím řízení. Žalovaný konstatoval, že uskutečnění žalobkyní deklarovaných obchodních případů nerozporoval, úplně se však neztotožnil s jejím hodnocením z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), aniž by to mělo vliv na uznání nárokovaného nadměrného odpočtu. Žalovaný dále podotkl, že žalobkyně nespecifikovala, na základě jakých nezákonně získaných důkazů bylo napadené rozhodnutí vydáno, a závěrem upozornil na to, že rozsudek zdejšího soudu č. j. 15 Af 11/2015-53 byl vydán až po vydání platebního výměru.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

5. Žalobkyně v replice ze dne 14. 10. 2016 uvedla, že ve shodě se žalovaným považuje předmětné řízení za vyměřovací řízení zahájené podáním daňového přiznání, z čehož dovozuje možnost konkludentního vyměření daně. Žalobkyně popřela, že by hovořila o samovyměření, a dodala, že vyměřovací řízení může skončit vydáním platebního výměru nikoli na základě dokazování, ale na základě podaného daňového přiznání. Zopakovala, že v důsledku nezákonnosti postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly je třeba na tyto postupy hledět tak, jako by se vůbec neuskutečnily, tudíž po zrušení platebního výměru neexistuje překážka bránící konkludentnímu vyměření daně. Podle žalobkyně byl platební výměr správce daně vydán bez důkazu, a proto je nezákonný, přičemž tuto nezákonnost nelze zhojit pouhou změnou platebního výměru na základě stejných důkazů. Zdůraznila, že pokud by žalovaný skutečně rozhodl jen na základě jejího daňového přiznání, nemohl by rozhodnout od něj odlišně. Poznamenala, že ani její vyjádření v odvolacím řízení nebylo v rozporu s daňovým přiznáním. Podle žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný opíral i o důkazní prostředky získané v průběhu nezákonně vedených postupů správce daně.

6. Podle žalobkyně se žalovaný svým postupem, kdy rozhodoval na základě daňového přiznání a přihlédl k jejímu vyjádření v odvolacím řízení (a ve skutečnosti i k důkazům z nalézacího řízení), dostal do rozporu s dikcí § 139 odst. 1 daňového řádu, které nepřipouští alternativu vyměření daně na základě daňového přiznání s přihlédnutím k čemukoli jinému. Podotkla, že její vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi samo o sobě není důkazním prostředkem. Žalobkyně souhlasila se žalovaným potud, že po zrušení platebního výměru nelze daň vyměřit z moci úřední na základě výsledku daňové kontroly, nesouhlasila však s tím, že by za daných okolností nemohla být daň vyměřena vůbec. K tomu obsáhle citovala nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 a odmítla názor žalovaného, že by mohlo nastat vakuum ve vyměření daně. I podle zmíněného nálezu totiž po zrušení platebního výměru může být daň vyměřena konkludentně. Žalobkyně dodala, že cílem žaloby nebylo určení následného postupu žalovaného či správce daně, nýbrž toliko zrušení jejich rozhodnutí. Poukázala také na to, že argument o nemožnosti vyměřit daň po zrušení platebního výměru se objevil až ve vyjádření, nikoli v napadeném rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

7. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
8. Napadená rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
9. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Před vlastním vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud připomíná, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí větě s. ř. s., podle které „*rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.*“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobkyni oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 10. 10. 2016, neboť napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno do datové schránky dne 8. 8. 2016, poslední den dvouměsíční lhůty k podání žaloby by tak připadl na sobotu 8. 10. 2016, a proto tato lhůta skončila v nejbližší pracovní den – v pondělí 10. 10.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2016. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřípustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které žalobkyně nově vznesla v replice ze dne 14. 10. 2016, podané soudu prostřednictvím datové schránky dne 18. 10. 2016, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body. Soud se tak z důvodu pozdního uplatnění nemohl zabývat námitkou, že se žalovaný svým postupem, kdy rozhodoval na základě daňového přiznání a přihlédl k jejímu vyjádření v odvolacím řízení (a ve skutečnosti i k důkazům z nalézacího řízení), dostal do rozporu s dikcí § 139 odst. 1 daňového řádu, které nepřipouští alternativu vyměření daně na základě daňového přiznání s přihlédnutím k čemukoli jinému.

11. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že zdejší soud rozsudkem ze dne 6. 1. 2016, č. j. 15 Af 11/2015-53, dostupným na www.nssoud.cz, určil, že postup k odstranění pochybností zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014, č. j. 2083942/14/2507-24802-507589, a následná daňová kontrola DPH za zdaňovací období srpen 2014 zahájená protokolem ze dne 9. 2. 2015, č. j. 402618/15/2507-60562-507114, byly nezákonné. Kasační stížnost správce daně proti citovanému rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016-39, dostupným na www.nssoud.cz. Zmíněný rozsudek zdejšího soudu tedy byl vydán až poté, kdy správce daně dne 23. 11. 2015 vyměřil žalobkyni DPH za uvedené zdaňovací období na základě zprávy o předmětné nezákonné daňové kontrole.
12. Nejprve se soud zaměřil na námitky týkající se tzv. konkludentního vyměření daně. Soud především konstatuje, že institut konkludentního vyměření daně byl upraven v § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl účinný do 31. 12. 2010. Konkludentní vyměření daně spočívalo v tom, že pokud se vyměřená daň neodchylovala od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusel správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření a byla stanovena fikce rozhodnutí o vyměření daně a doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení. Tuto právní úpravu daňový řád účinný od 1. 1. 2011 nepřevzal. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu totiž platí, že „[n]eodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.“ Daňový řád tedy již nepočítá s fikcí vyměření daně, ale naopak i v případě shody vyměřované a tvrzené daně ukládá správci daně vydat platební výměr, který se při splnění zákonných podmínek nemusí daňovému subjektu doručovat. Soud proto zdůrazňuje, že od účinnosti daňového řádu (tj. i v projednávané věci) již konkludentní vyměření daně nepřichází v úvahu. Ke shodnému závěru dospěla i komentářová literatura (srov. např. Matyášová, L., Grossová, M. E. *Daňový řád. Komentář*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Nakladatelství Leges, 2015 – komentář k § 140). Soud proto nepřisvědčil názoru žalobkyně, že by v projednávané věci mohlo dojít ke konkludentnímu vyměření daně.
13. Soud dále upozorňuje na skutečnost, že správce daně nemusí oznamovat daňovému subjektu výsledek vyměření daně pouze za předpokladu, že nebyl zahájen postup k odstranění pochybností. Z § 140 odst. 1 daňového řádu totiž jednoznačně vyplývá, že zahájení postupu k odstranění pochybností vylučuje možnost postupu podle jeho věty první před středníkem. To znamená, že pokud správce daně zahájil postup k odstranění Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pochybností, musí jej ukončit vydáním rozhodnutí (platebního výměru), které je povinen daňovému subjektu doručit. Popsaná situace nastala i v projednávané věci, kde správce daně výzvou k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2014 zahájil postup k odstranění pochybností upravený v § 89 a § 90 daňového řádu.

14. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že pozdější rozhodnutí soudu o tom, že postup k odstranění pochybností byl nezákonný, vede k tomu, že je třeba na tento postup hledět tak, jako by se vůbec neuskutečnil. Soud podotýká, že výše citovaným rozsudkem zdejšího soudu č. j. 15 Af 11/2015-53 nebyl postup k odstranění pochybností v této věci anulován, pouze byl prohlášen za nezákonný. Podle názoru soudu tedy nadále platí, že předmětný postup k odstranění pochybností byl realizován (tedy mimo jiné i zahájen), ovšem na důkazy, které při něm správce daně opatřil, je třeba nahlížet jako na nezákonně získané.
15. V této souvislosti zdejší soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, publ. pod č. 3703/2018 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, podle kterého platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu i v případě, že soud následně zrušil rozhodnutí, jehož oznámením k prodloužení lhůty došlo, pokud toto rozhodnutí nebylo jen formální a vydané za účelem prodloužení lhůty. To znamená, že nezákonné rozhodnutí, které je soudem zrušeno, má za určitých okolností i nadále tak zásadní účinky, jakými je prodloužení lhůty pro stanovení daně (tedy oddálení prekluze). Z toho zdejší soud analogicky dovozuje, že soudem deklarovaná nezákonnost postupu k odstranění pochybností nemůže nic změnit na tom, že takový postup již byl zahájen, a správce daně tudíž nemůže postupovat podle § 140 odst. 1 věty první před středníkem daňového řádu.
16. V projednávané věci navíc byla nezákonnost postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly deklarována až v okamžiku, kdy již byl vydán platební výměr a probíhalo odvolací řízení. Soud připomíná, že podle § 116 odst. 1 daňového řádu má žalovaný jakožto odvolací orgán pouze tři možnosti, jak v odvolacím řízení rozhodne: může napadené rozhodnutí změnit, nebo napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Výrok o zrušení napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem je podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu vždy nerozlučně spjat se zastavením řízení, tudíž případné zrušení platebního výměru správce daně by muselo být doprovázeno zastavením vyměřovacího řízení, což by v projednávané věci skutečně vedlo k situaci, kterou naznačil žalovaný, tj. že by daň v podobě nadměrného odpočtu DPH vůbec nebyla vyměřena. Vzhledem k tomu, že v okamžiku, kdy zdejší soud deklaroval nezákonnost postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly, byl již vydán platební výměr, neměl žalovaný jinou možnost než tento platební výměr změnit, nebo odvolání zamítnout a platební výměr potvrdit. Podmínky pro zastavení řízení totiž zjevně nebyly dány, a jak vyplývá z výše uvedeného, následkem zrušení platebního výměru a zastavení řízení by rozhodně nemohlo být žalobkyní akcentované konkludentní vyměření daně. V případě zastavení řízení by totiž nemohl správce daně vydat platební výměr, jímž by žalobkyni podle § 140 odst. 1 daňového řádu stanovil daň v souladu s jejím daňovým tvrzením.
17. Judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou žalobkyně poukazovala ve vztahu ke konkludentnímu vyměření daně, se podle názoru zdejšího soudu vztahuje výhradně k

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předchozí právní úpravě a pro projednávanou věc je zcela nepřiléhavá. Za přílehlavou nepovažuje zdejší soud ani argumentaci nálezem Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, dostupným na nalus.usoud.cz, neboť jeho smyslem byla ochrana daňového subjektu před hrozbou, že daňové orgány v zákonné lhůtě daň vůbec nevyměří, a tím jej připraví o daňový přeplatek (nadměrný odpočet). Taková situace ovšem v projednávané věci nenastala, neboť před vydáním napadeného rozhodnutí neuplynula lhůta pro stanovení daně, a žalobkyně tak nebyla ve svém nároku na nadměrný odpočet nijak zkrácena.

18. K argumentu, že žalovaný mohl věc vrátit správci daně k autoremedurnímu rozhodnutí, soud poznamenává, že žalovaný nemá povinnost využít této zákonné možnosti a nelze mu vytýkat, pokud o podaném odvolání rozhodne sám (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs 224/2016-40, dostupný na www.nssoud.cz).
19. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly má za následek nemožnost použití důkazních prostředků získaných v jejich průběhu, neboť byly získány nezákonně. Stejně tak je nezákonná i zpráva o daňové kontrole, a proto nemohla sloužit jako odůvodnění platebního výměru ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu. Soud ovšem nesouhlasí s názorem žalobkyně, že by se jednalo o neodstranitelné vady, a zdůrazňuje, že rozhodnutí vydané v prvním stupni (zde platební výměr) a rozhodnutí o odvolání (zde žalobou napadené rozhodnutí) tvoří dohromady jeden celek, tudíž nedostatky prvního z nich mohou být napraveny v tom druhém.
20. Vytýká-li žalobkyně platebnímu výměru nedostatek odůvodnění, soud k tomu uvádí, že pro účely soudního přezkumu je klíčové to, zda je řádně odůvodněno žalobou napadené rozhodnutí. To podle zdejšího názoru soudu splňuje požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu na přezkoumatelnost, formulované např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, dostupných na www.nssoud.cz). Soud proto uzavírá, že nedostatečnost odůvodnění platebního výměru byla napravena náležitým odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí.
21. Ostatně i § 115 odst. 1 daňového řádu výslovně počítá mimo jiné s tím, že odvolací orgán může v odvolacím řízení napravovat nedostatky řízení před správcem daně, neboť umožňuje provádět dokazování k odstranění vad řízení, tedy předpokládá, že odvolací řízení přímo k odstranění vad slouží, aniž by to znamenalo porušení principu dvojinstančnosti. Ochranu práv daňového subjektu v této souvislosti zajišťuje § 115 odst. 2 daňového řádu, který ukládá odvolacímu orgánu povinnost seznámit daňový subjekt se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a s důkazy, které je prokazují, a umožnit mu se k tomu vyjádřit a navrhnout další důkazní prostředky. Těmto povinnostem žalovaný dostal. Žalobkyně se pak mylí i v tom, pokud se domnívá, že žalovaný může vést dokazování jen za účelem doplnění dokazování provedeného v prvním stupni; nic takového totiž z § 115 daňového řádu nevyplývá.
22. K námitce žalobkyně, že žalovaný použil a hodnotil pouze důkazní prostředky opatřené správcem daně, soud konstatuje, že toto tvrzení není pravdivé. Současně soud upozorňuje žalobkyni na to, že podle § 93 odst. 1 daňového řádu může být důkazním prostředkem i tvrzení daňového subjektu, tedy i jakékoli její vyjádření poskytnuté v průběhu řízení (včetně odvolacího). Vlastní tvrzení žalobkyně jakožto účastníka řízení nelze podle názoru soudu považovat za nezákonně získané důkazy, ačkoli některá z těchto tvrzení žalobkyně učinila v průběhu daňové kontroly. Tvrzení daňového subjektu by totiž bylo nezákonným

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důkazem jen v případě, že by bylo vynucené nebo např. získané lstí, což ovšem v projednávané věci nenastalo. Soud proto neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že žalovaný neměl k dispozici důkazní prostředky nezátížené nezákonností. Soud naopak zjistil, že dostatečnou skutkovou oporou pro napadené rozhodnutí jsou jednotlivá tvrzení samotné žalobkyně.

23. Soud nepřehlédl, že žalobkyně ve svém vyjádření ze dne 10. 3. 2015 mimo jiné tvrdila, že zboží pořízené z jiného členského státu (invoice No 2142110 ze dne 19. 8. 2014 v ceně 397,50 Eur a invoice 14FUN0809 ze dne 27. 8. 2014 v ceně 7 912,98 Eur) bylo expedováno přímo od dodavatelů do třetí země – Ruska, neboť bylo neekonomické zboží transportovat z Finska do České republiky a poté zpět do Litvy k převozu do Ruska. Toto tvrzení, které žalobkyně v žádném svém pozdějším podání či vyjádření nijak nezpochybnila, považuje soud za klíčové, neboť z něj vyplývá, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, neboť se nejednalo o zboží pořízené z jiného členského státu ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o DPH, když nebyla prokázána přeprava tohoto zboží z Finska do České republiky ani do jiného členského státu Evropské unie (v podání ze dne 4. 7. 2016 to žalobkyně potvrdila, když uvedla, že přeprava z Finska nebyla v srpnu 2014 provedena, ani zahájena). Zároveň tím bylo prokázáno, že předmětné zboží bylo v souladu s § 66 odst. 1 zákona o DPH vyvezeno z území Evropské unie (z Finska) na území třetí země (Ruska), což podle žalovaného nezpochybňoval ani správce daně. Z tohoto důvodu žalovaný uznal žalobkyni nárok na odpočet DPH ve výši 334 590 Kč, ovšem protože nešlo o vývoz zboží z České republiky, přeřadil jej z řádku 22 vývoz zboží na řádek 26 ostatní uskutečněná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet. Tímto postupem žalovaný docílil toho, že žalobkyni byl vyměřen nadměrný odpočet za srpen 2014 ve stejné výši, jakou uplatnila ve svém daňovém přiznání, čímž se maximálně přiblížil jejímu nerealizovatelnému požadavku konkludentního vyměření daně. Z tohoto pohledu není soudu zřejmé, proč žalobkyně považuje závěr žalovaného za mylný a nemající oporu ve správním spisu. Žalobkyně se naopak mylí v tom, že žalovaný nekonkretizoval, které části spisu hodnotil, když žalovaný opakovaně konstatoval, že vycházel toliko z jejích tvrzení.
24. Námitce žalobkyně, že žalovaný nerespektoval zmíněný rozsudek zdejšího soudu č. j. 15 Af 11/2015-53, soud nepřisvědčil. Žalovaný se sice dopustil určitých ne zcela vhodných slovních obrátů, např. že pochybnosti správce daně byly prokázány, což v kontextu nezákonnosti postupu k odstranění pochybností vyznívá poněkud nepatřičně, nicméně z napadeného rozhodnutí podle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že z citovaného rozsudku vycházel a bral v potaz skutečnost, že postup k odstranění pochybností i následná daňová kontrola, které předcházely vydání platebního výměru v této věci, byly nezákonné.
25. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 26. listopadu 2019

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)