



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: MARSERVIS, s. r. o.**, se sídlem Vančurova 341, Chodov, IČO 46886061, zastoupen JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2014, č. j. 16230/14/5000-14304-709739,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2014, č. j. 16230/14/5000-14304-709739 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“), ze dne 23. 8. 2013, č. j. 4573664/13/2005-24902-109149 (dále jen „platební výměr ze dne 23. 8. 2013“).

Platebním výměrem ze dne 23. 8. 2013 správce daně podle § 90 a § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vyměřil žalobci na základě postupu k odstranění pochybností a podle pomůcek daň z přidané hodnoty za květen 2012 ve výši 1 347 896 Kč. Změna provedená žalovaným pak spočívala v tom, že žalovaný z výroku platebního výměru ze dne 23. 8. 2013 odstranil zmínky o použití postupu podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu.

Žalobce podal proti platebnímu výměru ze dne 23. 8. 2013 odvolání, v němž namítal, že výzva k odstranění pochybností byla vydána pozdě, čímž měly být vyloučeny účinky, na jejichž základě mohlo dojít k vyměření daně. Žalobce v odvolacím řízení předložil i kopie dokladů, které měly prokazovat přijetí zdanitelných plnění používaných pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k námitce neoprávněného zahájení postupu k odstranění pochybností uvedl, že i přesto, že správce daně nedodržel třicetidenní lhůtu k vydání výzvy k odstranění pochybností, nepozbyl oprávnění zahájit postup k odstranění pochybností, neboť tato lhůta je pouze lhůtou pořádkovou. Daňový řád neuvádí, že by výzva k odstranění pochybností vydaná až po lhůtě podle § 89 odst. 4 daňového řádu byla nezákonná a nebylo by s ní možné spojovat žádné právní účinky. Žalovaný tedy nesouhlasil se žalobcem v tom, že zahájení postupu k odstranění pochybností bylo neoprávněné, a tudíž i následně vydaný platební výměr byl nezákonný.

Dle názoru žalovaného postupoval správce daně v souladu s daňovým řádem, neboť žalobce vyzval k předložení důkazních prostředků, kterými mohly být odstraněny pochybnosti, a k reakci mu poskytl patřičný časový prostor. Žalobce však na výzvu nereagoval, nepředložil požadované důkazní prostředky, a proto mu byla stanovena daň podle pomůcek. Pokud plátce daně na výzvu k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně nereaguje a se správcem daně nespolupracuje, jak tomu bylo v případě žalobce, jedná se o neprokázání uplatněného nároku na odpočet daně. Daňová povinnost však měla být stanovena dokazováním podle § 92 daňového řádu, a to tak, že nebude uznána daň na vstupu a bude vyměřena tvrzená a nezpochybněná daň na výstupu. V tomto smyslu žalovaný přehodnotil a změnil právní názor správce daně. Postupem správce daně byla žalobci fakticky daň stanovena dokazováním, nikoli dle pomůcek; samotná výše stanovené daně se však nemění.

Žalovaný má za to, že žalobce byl povinen na výzvu k odstranění pochybností reagovat i přesto, že ji správce daně vydal pozdě. S hodnocením samotného postupu k odstranění pochybností a se záměrem správce daně stanovit daň podle pomůcek byl žalobce seznámen dne 26. 6. 2013. Žalobce však možnost navrhnout pokračování v dokazování nevyužil a na sdělení správce daně vůbec nereagoval. S názorem žalovaného, že správce daně fakticky stanovil daň dokazováním, a nikoli podle pomůcek, byl žalobce seznámen dne 23. 5. 2014, čímž mu byla znovu dána možnost vyjádřit se a reagovat na způsob stanovení daně. Žalovaný konstatoval, že je to právě správce daně prvního stupně, u něhož se nachází těžiště skutkového zjišťování v daňovém řízení. Možnost doplňování dokazování v odvolacím řízení v žádném případě neznamená, že se do odvolacího řízení přesouvá část nalézacího řízení. V odvolacím řízení se vždy bude jednat pouze o doplnění dokazování nebo odstranění vad prvostupňového řízení. Žalobce tedy byl povinen plnit svou povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu již v řízení před správcem daně.

Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že žalobce byl vyzván k součinnosti, byly po něm požadovány dostatečně určité vymezené důkazní prostředky a byl mu dán přiměřený časový prostor pro jejich předložení. Žalobce si měl být vědom, že na něm leží důkazní břemeno ohledně skutečností uváděných v řádném daňovém tvrzení, a proto bylo v jeho zájmu toto břemeno v daňovém řízení unést. Žalobci byl dán ke shromáždění, opatření a navržení důkazů dostatečný časový prostor, neboť správce

daně platební výměr vystavil až dne 23. 8. 2013, tedy rok po doručení výzvy k odstranění pochybností. Žalobce však v řízení před správcem daně nepředložil vůbec žádné důkazní prostředky. Předložení důkazních prostředků v odvolacím řízení proto nelze považovat za doplnění dokazování či odstraňování vad prvostupňového řízení. Z tohoto důvodu žalovaný provedl změnu výroku platebního výměru ze dne 23. 8. 2013 pouze v tom smyslu, že daň byla fakticky stanovena dokazováním, a ne podle pomůcek.

Žalovaný uvedl, že i když je správce daně povinen dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných či podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, nebylo toho možné dostat v případě žalobce ve zdaňovacím období květen 2012. Žalobce totiž na výzvu k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně nereagoval. Správce daně tedy dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, není jeho vinou, že ve vedeném postupu k odstranění pochybností nebyl žalobce součinný.

III. Žaloba

Žalobce v žalobě vymezil tyto oblasti sporu :

- 1) oprávnění správce daně zahájit řízení k odstranění pochybností po marném uplynutí třicetidenní lhůty uvedené v § 89 odst. 4 daňového řádu;
- 2) oprávnění správce daně vydat po marném uplynutí této lhůty platební výměr na daň v jiné než v konkludentně vyměřené výši;
- 3) postup žalovaného jako odvolacího orgánu v případě, kdy v důsledku pochybení správce daně nebylo provedeno dokazování.

K žalobnímu bodu 1) žalobce s poukazem na § 89 odst. 4 daňového řádu uvedl, že podal řádné daňové tvrzení dne 2. 7. 2012, avšak správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností až dne 24. 8. 2012. Sám žalovaný sice připustil, že lhůta k vydání výzvy nebyla dodržena, avšak toto pochybení „vysvětlil“ tím, že se jedná pouze o lhůtu pořádkovou. Žalobce naproti tomu považoval třicetidenní lhůtu k vydání výzvy za „zákonnou“. S nedodržením této lhůty by totiž byl spojen opožděný vznik přeplatku na dani a také by docházelo k porušení základních zásad správy daní. Daňový řád zahájení postupu k odstranění pochybností po uplynutí 30 dnů ode dne podání daňového tvrzení neumožňuje. Pokud nebyl postup k odstranění pochybností zahájen v zákonem stanovené lhůtě, žalobce oprávněně předpokládal, že jím tvrzená daň byla vyměřena (§ 140 odst. 1 daňového řádu). Postup k odstranění pochybností je novým procesním postupem, jehož smyslem je zajistit rychlost, jednoduchost a hospodárnost řízení. Stanovení zákonné lhůty tedy zavádí určitý časový tlak na správce daně a pro řádné plátce daně zakládá stav právní jistoty.

Ohledně žalobního bodu 2) žalobce vyjádřil přesvědčení, že mu v důsledku marného uplynutí lhůty k vydání výzvy k odstranění pochybností byla daňová povinnost vyměřena, a to ke dni podání daňového tvrzení. Pokud správce daně následně vydal platební výměr, kterým „vyměřil“ daň v jiné výši, učinil tak v rozporu se zákonem, protože řádně (byť konkludentně) vyměřenou daň není možno bez dalšího „z moci úřední“ vyměřit vydáním dalšího rozhodnutí a již vůbec ne v jiné výši. Konkludentně vyměřenou daň je pouze možno daňovému subjektu „sdělit“ zasláním platebního výměru, a to na jeho žádost.

V souvislosti se žalobním bodem bodem 3) žalobce uvedl, že když správce daně za výše popsané situace přistoupil k vydání dalšího rozhodnutí o dani, nezbylo žalobci nic jiného, než se proti takovému rozhodnutí bránit. Žalobce tedy vyjádřil nesouhlas s vyměřením daně podle pomůcek a označil důkazní prostředky k prokázání toho, že jeho nárok na odpočet v tvrzené výši je oprávněný. Žalovaný však v odvolacím řízení žalobcem navržené důkazy neprovedl. Žalobce konstatoval, že byl a nadále je přesvědčen, že postup správce daně byl nezákonný, a proto s ním nespolupracoval. Teprve poté, kdy ani odvolací orgán neshledal postup správce daně nezákonným, chtěl prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet za zdaňovací období květen 2012. Absurdní na celé situaci je to, že žalobce dlouhodobě uplatňuje nárok na odpočet na základě daňových dokladů vystavovaných společností HEATING SERVICE s. r. o. (dále jen „společnost HEATING SERVICE“), přičemž spolupráce žalobce s touto společností byla již několikrát předmětem šetření správce daně. Ve všech případech bylo daňové řízení ukončeno vyměřením daně ve výši tvrzené žalobcem.

Žalobce je toho názoru, že žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 – 82, se týkal zcela jiné situace. V tomto rozsudku se zároveň uvádí, že nebyly-li splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, musí odvolací orgán rozhodnutí správce daně zrušit. Ani usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 76, nelze v dané věci aplikovat. Z tohoto usnesení lze navíc dovodit, že jak při odstraňování vad důkazního řízení, jichž se dopustil správce daně, tak i v odvolacím řízení prováděném přímo odvolacím orgánem musí být vždy respektována zásada součinnosti s daňovým subjektem. Použitelný není ani třetí žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu (ze dne 29. 4. 2010, č. j. 2 Afs 1/2010 – 174). Ve všech případech se navíc jednalo o řízení vedené podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V daňovém řádu, který reagoval na dosavadní vývoj právní teorie, je postup odvolacího orgánu upraven v § 114 až § 116. V daném případě žalovaný seznámil žalobce se svým odlišným právním názorem, podle něhož měla být daň za zdaňovací období květen 2012 stanovena dokazováním, nicméně zcela nelogicky dokazování nepřipustil. Pro případ, že podání odvolatele směřuje proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, je stanoven v § 114 odst. 4 daňového řádu speciální postup, který reflektuje tu okolnost, že se jedná o náhradní způsobem stanovení daňové povinnosti, jehož užití zavinil daňový subjekt. Odvolací orgán se vypořádává pouze s tím, zda byly pomůcky použity oprávněně a přiměřeně. V případě zjištění, že daň měla být stanovena dokazováním, postupuje nadřízený správce daně podle § 115 daňového řádu.

Žalobce tedy shrnul, že správce daně nesprávně vydal výzvu k odstranění pochybností po uplynutí zákonné lhůty, přičemž vydal platební výměr v jiné výši, než v které byla daň již konkludentně vyměřena. Platební výměr ze dne 23. 8. 2013 je tedy nezákonný, neboť byl vydán ve věci již rozhodnuté a zároveň nebyly splněny podmínky postupu podle § 117 nebo 121 daňového řádu. Správce daně i přes námitky žalobce vedl odvolací řízení, nepřipustil dokazování a porušil tak § 92 daňového řádu. Žalovaný uvedená pochybení v odvolacím řízení neodstranil, zejména neprovedl dokazování, a postupoval tak v rozporu s § 113 až § 116 daňového řádu. Tím žalovaný umožnil nabytí právní moci rozhodnutí, kterým byl nezákonně neuznán nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty. S ohledem na to žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí i platební výměr ze dne 23. 8. 2013 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že v případě lhůty podle § 89 odst. 4 daňového řádu se jedná pouze o lhůtu pořádkovou. Překročením této lhůty nedošlo k žádnému zásahu do práv žalobce a nemohlo ani dojít k tzv. konkludentnímu vyměření daně. Správce daně totiž vydal zcela zákonnou výzvu k odstranění pochybností, a tudíž i následný postup k odstranění pochybností a vydaný platební výměr byl zcela zákonný. Ačkoli správce daně označil jím užitý způsob stanovení daně za vyměření daně podle pomůcek, jednalo se ve skutečnosti o vyměření daně dokazováním. Žalovaný tuto vadu, spočívající pouze v odlišném pojmenování způsobu stanovení daně, napravit tím, že žalobce seznámil s touto změnou právního názoru. Listiny předložené žalobcem v doplnění odvolání považoval žalovaný za umělé prodlužování odvolacího řízení a úmyslné přenášení nalézacího řízení do řízení odvolacího.

V. Jednání před Městským soudem v Praze

Zástupce žalobce při jednání před soudem považoval za nejdůležitější posouzení, zda v odvolacím řízení mělo nebo nemělo být provedeno dokazování. Poukázal na řádnou správu daní a na to, že cílem daňového řízení je stanovit daňové povinnosti za použití právního předpisu, nikoliv zneužíváním práva, a správně zjistit výši daňové povinnosti. Žalobce je schopen akceptovat, že došlo k určitému jinému posouzení stavu věci, tedy akceptovat posouzení správce daně ohledně vyměření daně, tedy jestli bylo konkludentně vyměřeno či nikoliv, zda vznikla překážka věci rozhodnuté a zda výzva byla nebo nebyla nezákonná. Avšak ve výsledku bylo předmětem sporu vyměření daně a pokud žalovaný shledal, že vyměřeno nebylo podle pomůcek, ale dokazováním, tak měl umožnit pokračování toho dokazování. Nic nebránilo žalovanému, aby právě v rámci řádné správy tu věc buď napravit sám anebo pověřil prvostupňový orgán, aby provedl dokazování, aby na konci byla skutečně správně stanovena daňová povinnost. V době předtím i poté totiž žalobce uskutečňoval tytéž obchody se stejnými partnery, za stejných okolností a správce daně se vždy přesvědčil o tom, že je všechno v pořádku a vyměřil daň konkludentně. Jen v tomto případě, kdy jde o daňovou povinnost 1 300 000 Kč, postupoval jinak, přitom jde o částku ze standardních obchodů, které v předchozích i následujících obdobích byly akceptovány. Pokud odvolací orgán změnil klasifikaci režimu vyměření daně podle pomůcek, tedy kontumačně, v němž žalobce dříve neměl možnost do vyměření daně zasahovat, tak měl žalovaný umožnit dokazování na II. stupni řízení.

Zástupkyně žalovaného uvedla, že v dané věci z důvodu výzvy a postupu k odstranění pochybností nemohlo dojít ke konkludentnímu vyměření daně a stejně tak daň nemohla být stanovena pomůckami, ale byla fakticky stanovena dokazováním. Žalobce se nesprávně dovolává přenesení nalézacího řízení do řízení odvolacího, protože skutečnost, že se tak nemůže dít, je podpořena judikaturou, která je žalovaným uvedena i v napadeném rozhodnutí. Odvolací řízení má svá pravidla a zásady, dle nichž má spíše napravovat vady prvostupňového řízení, nikoliv přebírat celé řízení nalézací. Došlo k tomu, že způsob stanovení daně byl nesprávně pojmenován jako stanovení daně podle pomůcek, fakticky došlo k dokazování už v prvostupňovém řízení. Žalobce byl vyzván k tomu, aby odstranil pochybnosti a k daňovému tvrzení předložil důkazy, probíhal proces dokazování a i když nepředložil důkazy, nelze říci, že dokazování provedeno nebylo.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Žaloba není důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce dne 2. 7. 2012 podal přiznání k dani z přidané hodnoty za květen 2012. V reakci na to správce daně vyhotovil výzvu k odstranění pochybností ze dne 24. 7. 2012, č. j. 542310/12/005511109149, doručenou žalobci dne 24. 8. 2012 (dále jen „výzva ze dne 24. 8. 2012“), v níž uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních. Správci daně nebylo zřejmé, zda přijatá zdanitelná plnění žalobce používal pro uskutečnění své ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a žalobce vyzval k předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém přiznání (originálů smluv, objednávek, dodacích listů atp.). Správce daně stanovil lhůtu pro odstranění pochybností v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Žalobce na tuto výzvu nijak nereagoval. Správce daně následně vydal sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 26. 6. 2013 (doručené žalobci dne 4. 7. 2013), v níž konstatoval, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a správce daně tak podle § 98 daňového řádu přistoupí ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Správce daně poté vydal platební výměr ze dne 23. 8. 2013.

Proti platebnímu výměru ze dne 23. 8. 2013 podal žalobce blanketní odvolání ze dne 7. 10. 2013, které doplnil podáními ze dne 8. 10. 2013 a 22. 4. 2014. Žalobce namítal, že výzva ze dne 24. 8. 2012 byla vydána pozdě a požadoval doplnění dokazování. Žalovaný vydal přípis ze dne 14. 5. 2014 nadepsaný „Seznámení s odlišným právním názorem a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, v níž podle § 115 odst. 2 daňového řádu vyzval žalobce do 15 dnů od doručení tohoto přípisu k uplatnění práva vyjádřit se k odlišnému právnímu názoru žalovaného, že daň měla být (a fakticky i byla) stanovena dokazováním, a nikoli podle pomůcek. Žalobce reagoval podáním ze dne 4. 6. 2014, v němž vyjádřil názor, že výzva ze dne 24. 8. 2012 byla učiněna protiprávně. Daň tedy byla pravomocně vyměřena podle § 140 odst. 1 daňového řádu ke dni podání daňového tvrzení. Pro případ, že by žalovaný dospěl k závěru, že lhůty k doručení výzvy ze dne 24. 8. 2012 byly dodrženy, žalobce předložil doklady související s přijetím zdanitelných plnění (předávací protokoly, faktury atd.). V podání ze dne 19. 6. 2014 žalobce opět vyjádřil názor, že výzvu ze dne 24. 8. 2012 považoval již od samého počátku řízení za protiprávní a vzhledem k tomu, že se proti této výzvě nelze odvolat, zpochybnil její zákonnost až v souvislosti s platebním výměrem. Žalobce předložil i další doklady k prokázání přijatých zdanitelných plnění (hlavní knihu a účetní deník). Dne 30. 6. 2014 vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

Při posouzení věci vyšel soud z následující právní úpravy.

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 § 89 odst. 4 daňového řádu platí: Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy

bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí: V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu platí: Neodchyluje-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.

Ve vztahu k prvnímu okruhu žalobních námitek, soud shledává, že námitky žalobce směřují nikoliv do možnosti vyzvat žalobce k odstranění pochybností v rámci ověřování výše daňové povinnosti (zde z hlediska ekonomické činnosti žalobce na výstupu), ale týkají se toliko otázky opožděnosti výzvy k odstranění pochybností (výzvy ze dne 24. 8. 2012). Soud přisvědčuje žalobci, že tato výzva byla vydána pozdě, tedy až po uplynutí třicetidenní lhůty ve smyslu § 89 odst. 4 daňového řádu (ze správního spisu vyplývá, že výzva ze dne 24. 8. 2012 se vztahovala k daňovému přiznání podanému dne 2. 7. 2012, a lhůta pro její vydání tak uplynula již dne 1. 8. 2012). Pozdní vydání výzvy k odstranění pochybností ostatně nepopírá ani žalovaný. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je tedy až hodnocení právního následku překročení lhůty k vydání výzvy k odstranění pochybností. Žalobce měl za to, že daňový řád zahájení postupu k odstranění pochybností po uplynutí 30 dnů ode dne podání daňového tvrzení neumožňuje. S tímto názorem však soud nesouhlasí. Pokud žalobce považuje lhůtu k vydání výzvy k odstranění pochybností za „zákonnou“, pak soud uvádí, že z této skutečnosti nelze vyvodit žádný konkrétní právní důsledek, neboť i zákonem stanovená lhůta může být „pouze“ lhůtou pořádkovou. Prekluzivní povahu této lhůty nelze dovodit ani z toho, že by jejím překročením mohlo dojít k porušení zásad daňového řízení (zásada zákonnosti, rychlosti apod.), neboť stejný závěr lze učinit o všech lhůtách stanovených zákonem (jak pořádkových, tak prekluzivních).

Soud má za to, že v daném případě překročení lhůty stanovené v § 89 odst. 4 daňového řádu nemělo žádný vliv na zákonnost zahájení (a následného vedení) postupu k odstranění pochybností. Třicetidenní lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností má totiž pouze pořádkovou povahu, neboť s jejím marným uplynutím zákon nespojuje zánik oprávnění správce daně k zahájení postupu k odstranění pochybností. Nejedná se tedy o lhůtu prekluzivní, která je kupříkladu obsažena v § 148 daňového řádu, v němž se výslovně uvádí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 – 36). V daném případě navíc došlo k překročení lhůty pro vydání výzvy k odstranění pochybností v důsledku nesprávného postupu správce daně při doručování (srov. doručenky založené na č. 1. 3 spisu vedeného správcem daně), nikoli např. v důsledku jeho šikanózního postupu. Soud tedy shrnuje, že nedodržením pořádkové lhůty ve smyslu § 89 odst. 4 daňového řádu nemohlo dojít k nezákonnosti postupu k odstranění pochybností, a tím ani k nezákonnosti následně vydaných správních rozhodnutí.

S ohledem na výše uvedené je třeba odmítnout i druhou žalobní námitku, již žalobce poukazoval na údajné „konkludentní“ vyměření daně a s ním související překážku věci rozhodnuté. Jak soud uvedl výše, v dané věci byl zahájen zákonný postup k odstranění pochybností, a to i přes opožděnost výzvy. S ohledem na to tedy nelze aplikovat § 140 odst. 1 věta první před středníkem daňového řádu, neboť citované ustanovení se nepoužije, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Již z toho lze tedy dovodit, že ke konkludentnímu

vyměření daně v daném případě dojít nemohlo. Soud přesto považuje pro úplnost za vhodné poukázat na obdobnou právní úpravu uvedenou v § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Ani vyměřování daně podle citovaného ustanovení nebylo v pravém slova smyslu konkludentním, tj. mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. Předcházela mu jednak úvaha správce daně o tom, zda se vyměřená daň odchyluje či neodchyluje od daně tvrzené, a tato úvaha, resp. výše vyměřené daně, musela být stvrzena na zadní straně přiznání vyznačením podpisu příslušného pracovníka správce daně a otiskem úředního razítka. Daňový řád, tedy právní předpis účinný v nyní posuzované situaci, přitom podmínky pro „konkludentní“ vyměření daně oproti zákonu o správě daní a poplatků navíc formálně zpřísnil, neboť opustil fikci vydání platebního výměru (platební výměr se již skutečně vydává). Důsledkem nečinnosti správce daně tedy nemůže být „fiktivní platební výměr“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2014, č. j. 2 Afs 68/2012 – 34, publ. pod č. 3096/2014 Sb. NSS). K tomu soud podotýká, že výše uvedené závěry se vztahují i k nároku žalobce uplatněného podle zákona o dani z přidané hodnoty. I zde totiž platí, že daňový řád nepředpokládá možnost stanovení daně bez vydání rozhodnutí. Dokud není nadměrný odpočet vyměřen, není jeho výše deklarovaná daňovým subjektem v daňovém přiznání autoritativně stvrzena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Ans 11/2013 – 31).

V dané věci tedy nemohla prostá nečinnost správce daně, resp. absence reakce správce daně vůči žalobci v třicetidenní lhůtě od podání daňového tvrzení, založit překážku věci rozhodnuté. Soud ze správního spisu ověřil, že správce daně před vydáním výzvy ze dne 24. 8. 2012 žádný platební výměr či jiné obdobné rozhodnutí ve věci nevydal. Ze správního spisu nevyplývala ani žádná okolnost nasvědčující tomu, že by správce daně učinil před vydáním výzvy ze dne 24. 8. 2012 jakoukoli úvahu v tom smyslu, že výše žalobcem tvrzené daně je správná. Správce daně naopak vyhotovil výzvu k odstranění pochybností (a to již dne 24. 7. 2012), v níž vyjádřil pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém tvrzení žalobce. V žádném případě tedy nelze dovodit, že by snad správce daně akceptoval (byť mlčky) daňové tvrzení žalobce. Soud tedy shrnuje, že před vydáním výzvy ze dne 24. 8. 2012 daň žalobci vyměřena nebyla, a v nyní posuzované věci tak nebylo možné shledat ve vztahu k platebnímu výměru ze dne 23. 8. 2013 překážku věci rozhodnuté.

K třetímu okruhu žalobních bodů, v nichž žalobce namítá neprovedení dokazování v odvolacím řízení, soud předdesílá, že v daném případě je nesporné, že žalobce byl v řízení před správcem daně (v řízení před správním orgánem prvního stupně) nečinný. K důvodu své nečinnosti žalobce uvedl, že byl přesvědčen, že postup správce daně byl nezákonný, a proto s ním nespolupracoval (viz str. 5 žaloby). Shodný postoj vyjádřil žalobce i v daňovém řízení, v němž např. uvedl, že úkon k doručení výzvy (tj. výzvy ze dne 24. 8. 2012) byl uskutečněn až po uplynutí zákonné lhůty, a proto považoval a považuje předmětnou daň za již pravomocně vyměřenou a na výzvu nereagoval (viz str. 2 podání žalobce ze dne 4. 6. 2014). K tomu soud podotýká, že subjektivní přesvědčení žalobce o nezákonnosti postupu daňových orgánů nepředstavuje přijatelný důvod pro to, aby žalobce rezignoval na své procesní povinnosti při dokazování (viz např. § 92 odst. 3 daňového řádu). Z judikatury Nejvyššího správního soudu (z poslední doby viz např. rozsudek ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016 – 37, a v něm citovanou judikaturu) vyplývá, že neurčitost výzvy k odstranění pochybností může svědčit nanejvýš o její vadnosti, nikoli o její neplatnosti. Vadné akty přitom z hlediska práva existují a vyvolávají právní následky. Dle názoru soudu se tyto závěry uplatní i v nyní posuzované věci, v níž vada výzvy dne 24. 8. 2012 nespočívala v neurčitosti jejího obsahu, ale v tom, že byla vydána až po uplynutí lhůty ve smyslu § 89 odst. 4 daňového řádu.

Postupem daňových orgánů tedy nebyla porušena zásada součinnosti s daňovým subjektem (§ 6 odst. 2 daňového řádu).

Soud tedy neshledal, že by v dané věci nenastal objektivní, na vůli žalobce nezávislý důvod, který by mohl ospravedlnit pasivitu žalobce v řízení před správcem daně. Soud pro úplnost doplňuje, že žalobce nijak netvrdil, že by obsahu výzvy ze dne 24. 8. 2012 neporozuměl a v důsledku toho nemohl řádně prokazovat svá daňová tvrzení. Postup žalobce v daňovém řízení nemohl být ovlivněn ani tím, že správce daně v platebním výměru ze dne 23. 8. 2013 konstatoval, že daň byla stanovena podle pomůcek. Žalobce na tuto okolnost nijak konkrétně nereagoval, přičemž v odvolání proti citovanému platebnímu výměru předložil listinné důkazy a žádal „doplnění dokazování“ (viz podání žalobce ze dne 22. 4. 2014 a ze dne 4. 6. 2014). Žalovaný nadto pochybení správce daně napravil tím, že přípisem ze dne 14. 5. 2014 (založeným na č. 1. 3 spisu vedeného žalovaným) žalobce seznámil se svým odlišným právním názorem spočívajícím v tom, že daňová povinnost měla být stanovena nikoli podle pomůcek, ale dokazováním ve smyslu § 92 daňového řádu. Žalobce přitom v daňovém řízení ani v žalobě netvrdil, že by jím předložené důkazy a skutečnosti v nich uvedené byly nové, resp. že by je z objektivních důvodů nemohl předložit v řízení před správcem daně, a nevyplyvá to ani ze správního spisu (žalobce předložil převážně účetní či jiné podobné doklady, které měl převzít v květnu či v červnu 2012).

S ohledem na to lze shrnout, že žalobci nic nebránilo předložit důkazy již v řízení před správcem daně. To však žalobce neučinil a lze tak souhlasit se žalovaným, že žalobce bez omluvitelného důvodu vyčkával s důkazními návrhy až na odvolací řízení. Mezi žalobcem a žalovaným je sporné, jaké právní důsledky lze z výše popsaného postupu žalobce vyvodit. Žalobce měl za to, že žalovaný měl provést dokazování i za této situace, zatímco žalovaný zastával názor, že dodatečné „dohánění“ důkazních povinností až v odvolacím řízení možné není. Soud se v tomto ohledu přiklání k názoru žalovaného. Již díkce § 115 odst. 1 daňového řádu hovoří o tom, že v rámci v rámci odvolacího řízení lze provádět dokazování k *doplnění podkladů* pro rozhodnutí nebo k *odstranění vad řízení*. Citované ustanovení tak zjevně nedopadá na případy, v nichž kvůli pasivitě daňového subjektu nebylo dokazování provedeno vůbec. Již výkladem § 115 odst. 1 daňového řádu tedy lze za použití argumentu *a contrario* dovodit, že účelem odvolacího řízení není kompletně nahrazovat dokazování, které má být provedeno již v prvním stupni.

Výše uvedený závěr vyplývá též z judikatury Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně např. z usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, podle něhož zásada dvojinstančnosti nese daňovému subjektu určitá omezení. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil. Žalobce sice namítl, že citovaná judikatura se týká zákona o správě daní a poplatků, avšak soud nehledává důvod, pro který by ji nebylo možné použít i v dané věci. Zákon o správě daní a poplatků totiž obsahoval obdobnou úpravu postupu odvolacího orgánu v daňovém řízení (srov. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Závěry citovaného usnesení rozšířeného senátu ostatně potvrdil Nejvyšší správní soud i ve vztahu k nové právní úpravě uvedené v daňovém řádu (srov. rozsudek ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015 – 97).

Na základě výše uvedeného soud konstatuje, že možnost doplnění dokazování v odvolacím řízení a možnost změny platebního výměru odvolacím orgánem neznamena, že se do odvolacího řízení může přesouvat nalézací část řízení; vždy se bude jednat jen o doplnění dokazování nebo odstranění vad prvostupňového řízení. Je tak vyloučeno, aby daňový subjekt vyčkával s návrhy důkazů až na odvolací fázi daňového řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 2 Afs 1/2010 – 171). Daná situace nastala i v nyní posuzované věci. Žalobce sice v žalobě namítl, že s důkazními návrhy na odvolací řízení *nevyčkával*, resp. že tak nečinil *záměrně*, soud je však toho názoru, že stejně lze posuzovat i situace, kdy je daňový objekt v řízení před správcem daně pasivní v důsledku své mylné interpretace práva (jak již bylo řečeno výše, žalobce několikrát výslovně uvedl, že se správcem daně nespolečupracoval v důsledku svého přesvědčení, že výzva k odstranění pochybností byla nezákonná). Soud tedy dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, když za dané situace neprováděl v odvolacím řízení dokazování.

S ohledem na uvedené je i neopodstatněný poukaz žalobce, že dlouhodobě uplatňuje nárok na nadměrný odpočet na základě daňových dokladů vystavovaných společností HEATING SERVICE, které byly v jiných zdaňovacích obdobích daňovými orgány akceptovány. Uvedené nevylučuje oprávnění správce daně prověřit, proč žalobce dlouhodobě uplatňuje nárok na nadměrný odpočet, aniž by toto ověření provedl v předchozích zdaňovacích obdobích. Žalobce ostatně netvrdil ani nikterak neprokazoval, proč tomu tak v jeho ekonomické činnosti bylo.

Soud se nemůže ztotožnit ani s poslední výtkou žalobce, v níž žalobce tvrdil, že postup žalovaného v souvislosti se seznámením žalobce s odlišným právním názorem (učinným přípisem ze dne 14. 5. 2014) byl nelogický. Seznámením žalobce s odlišným právním názorem žalovaného nemohlo dojít k zásahu do veřejných subjektivních práv žalobce. Žalobce věděl od počátku výzvy, že má prokazovat svůj nárok na odpočet daně, že k tomu má předložit důkazní prostředky. Byl si tedy vědom toho, že správce daně vychází z jeho daňového tvrzení a vyžaduje další doklady k dokazování o výši daňové povinnosti žalobce. Pokud žalobce daňové doklady nepředložil a neprokázal svůj nárok, pak si musel být vědom, že k prokázání jeho nároku existuje jako důkazní prostředek toliko jeho daňové tvrzení, které z důvodu absence jiných požadovaných dokladů tvrzení, které by podložily jeho daňové tvrzení, nepostačuje a správce daně jeho nárok neuzná. To evidentně a výslovně vyplývá z úředního záznamu správce daně ze dne 7.8.2013 o stanovení daně „podle pomůcek“, z něhož je zřejmé, že žádné jiné důkazy jako pomůcky (např. fakturace či listiny srovnatelných daňových subjektů a obchodníků) ke stanovení daně žalobci použity nebyly. Žalovanému proto nelze oprávněně vytýkat, že rozhodnutí správce daně nezměnil, případně nezrušil. Žalovaný totiž v podstatě dospěl k závěru, že správce daně svůj postup toliko nesprávně pojmenoval (tj. v platebním výměru ze dne 23. 8. 2013 nesprávně uvedl, že byla daň stanovena podle pomůcek, ač fakticky byla stanovena dokazováním), avšak samotná výše daně byla stanovena správně. V takovém případě nebyl dán důvod pro zrušení či změnu platebního výměru ze dne 23. 8. 2013. Žalovaný tedy postupoval v souladu podle § 115 daňového řádu, avšak jak již bylo řečeno výše, z výkladu citovaného ustanovení nelze dovodit, že by byl žalovaný v případě pasivity daňového subjektu v řízení před správcem daně oprávněn nebo dokonce povinen provádět kompletní dokazování a plně tak nahrazovat činnost správce daně prvního stupně.

VII. Závěr

Z výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku 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. 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.

V Praze dne 11. října 2017

JUDr. Naděžda Řeháková v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: L. H.