



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **PAIRAN s. r. o., v likvidaci**, se sídlem Holušická 2221/3, Chodov, Praha 4, zast. Mgr. Petrem Gracou, advokátem se sídlem Římská 14, Praha 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného čj. 18501/14/5000-14301-703172, žalobkyni doručenému dne 23. 7. 2014, **t a k t o :**

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Náchodě (dále také jen „správce daně“) ze dne 19. 7. 2013, čj. 1198892/13/2709-24803-604933, čj. 1198972/13/2709-24803-604933, čj. 1199005/13/2709-24803-604933, čj. 1199027/13/2709-24803-604933, čj. 1199042/13/2709-24803-604933 a čj. 1199093/13/2709-24803-604933, jimiž jí byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010 a současně uložena povinnost uhradit s tím související penále.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsal průběh řízení před správcem daně a zrekapituloval právní rámec dopadající na posuzovanou věc, přičemž citoval příslušná ustanovení zejména procesně právní úpravy, tj. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a příslušná ustanovení hmotně právního předpisu, tj. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o DPH"). Uvedl, že žalobkyně podala přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a tehdejší věcně a místně příslušný správce daně vyměřil daň podle těchto daňových přiznání. Dne 25. 1. 2011 podala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 a správce daně ve vztahu k němu zahájil postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně změnila dne 7. 1. 2011 sídlo podnikání, stal se ode dne 21. 3. 2011 věcně a místně příslušným namísto Finančního úřadu v Hradci Králové Finanční úřad v Náchodě. Ten završil nalézací vyměřovací řízení za zdaňovací období prosinec 2010 platebním výměrem ze dne 3. 9. 2012, kterým žalobkyni snížil v daňovém přiznání vykázaný nadměrný odpočet z částky 739.437,- Kč na částku 239.437,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobkyně neodvolala a platební výměr nabyl právní moci dne 5. 10. 2012. V návaznosti na zjištěné skutečnosti v průběhu nalézacího vyměřovacího řízení za zdaňovací období prosinec 2010 zaslal správce daně žalobkyni výzvy ze dne 7. 12. 2012 k podání dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k ostatním výše uvedeným zdaňovacím obdobím roku 2010. Správce daně pak u nich stanovil daňovou povinnost náhradním způsobem podle pomůcek.

Žalovaný v reakci na odvolací námítku týkající se místní příslušnosti správce daně uvedl, že žalobkyně opomenula právní úpravu týkající se registračního řízení upraveného v části třetí hlavě první daňového řádu. Za podstatné označil, že při tzv. přeregistraci daňového subjektu v důsledku změny místní příslušnosti vyvolané změnou podmínek pro určení místní příslušnosti, postupuje dosavadní příslušný správce daně tak, jak ukládá § 131 odst. 1 daňového řádu. Z rozhodnutí o změně místní příslušnosti ze dne 9. 7. 2013 přitom vyplývá, že správce daně postupoval v souladu s právní úpravou, když ke změně místní příslušnosti z Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj na Finanční úřad pro hlavní město Prahu došlo dne 21. 8. 2013, zatímco platební výměry vydal dosavadní správce daně dne 19. 7. 2013. Platební výměry tak vydal místně příslušný správce daně.

K otázce, zda byl správce oprávněn stanovit daň za předmětná zdaňovací období za pomoci pomůcek, žalovaný konstatoval, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek naplněny byly. Ve výzvách k podání dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty správce daně žalobkyni vyrozuměl o svém zjištění, že provize za zprostředkování na základě smlouvy o zprostředkování byla fakturována nejen v prosinci 2010, ale také v měsících leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010. Dle žalovaného zcela přesně vymezil, k jakým plněním, která byla deklarována na fakturách s uvedením data uskutečnění zdanitelného plnění 22. 1., 12. 3., 27. 4., 28. 6., 25. 7. a 30. 9. 2010, na kterých je jako dodavatel uvedeno výrobní družstvo Dřevotvar interiéry Hradec Králové, v. d. (dále také jen „družstvo Dřevotvar“), se důvodný předpoklad doměření daně váže. Uvedenými výzvami byla žalobkyně současně zpravena o tom, že je ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno doměřovací řízení a byla jí otevřena možnost realizace postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu za srovnatelných podmínek, za kterých se tento postup provádí v případech řádného daňového tvrzení. Na uvedené výzvy žalobkyně nereagovala, a to ani v patnáctidenní lhůtě ani kdykoliv poté.

Žalovaný dále uvedl, že po sdělení a výzvě správce daně ze dne 24. 5. 2013 nepředložila žalobkyně důkazy, na základě kterých by bylo možné doměřit daň za předmětná zdaňovací období na základě dokazování, ani na existenci takových důkazů nepoukázala. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně osvědčení nároku na odpočet daně, který si uplatnila v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 na základě faktury č. 110114, neboť neprokázala, že přijala službu od deklarovaného plátce, tj. výrobního družstva Dřevotvar v postavení zprostředkovatele, dle smlouvy o zprostředkování ze dne 2. 12. 2009 uzavřenou na dobu určitou od 2. 12. 2009 do 30. 6. 2010 ve znění dodatku č. 1 ze dne 15. 1. 2010. Žalovaný připustil, že daňový subjekt nemá povinnost podat dodatečné daňové tvrzení, pokud s vypočtenou daní v řádném daňovém tvrzení souhlasí, jiná je však situace, když správce daně legitimním způsobem s odkazem na § 145 odst. 2 daňového řádu vyzve daňový subjekt ke splnění konkrétně sdělené povinnosti s uvedením, že je zahájeno doměřovací řízení a se zřetelně formulovaným poučením o důsledcích, které mohou nastat v případě, že požadavku správce daně nebude vyhověno. Byla to tedy žalobkyně, která svým postojem, tj. absencí jakékoliv reakce na výzvy správce daně, zabránila dokazování, neboť jestliže daňový subjekt nic netvrdí, pak není co prokazovat a správce daně následně nemá co vyvracet, resp. nemůže daňový subjekt vyzývat k průkazu toho, co tvrdí.

Odvolací námitky týkající se závěru správce daně o skutkových zjištěních v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 12/2010 žalovaný označil za irelevantní, neboť předmětem tohoto řízení uvedené zdaňovací období není.

Závěrem žalovaný konstatoval, že úvahy žalobkyně ohledně dokazování jako primárního a základního způsobu stanovení daňové povinnosti mají sice své opodstatnění, avšak nedopadají do zde posuzovaného rámce. Odlišnost situace je dána právě neexistencí důkazů, které žalobkyně pro účely stanovení daňové povinnosti vůbec neposkytla. Dle žalovaného správce daně šetřil procesní práva a právem chráněné zájmy žalobkyně zejména tím, že jí vyrozuměl sdělením ze dne 24. 5. 2013 o stanovení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a současně jí vyzval k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným okolnostem při dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. I v tomto stadiu řízení měla žalobkyně možnost poskytnout správci daně důkazy o tom, že v souladu se smlouvou o zprostředkování byly po právu vyplaceny provize zprostředkovateli, tj. že od něho žalobkyně přijala v předmětných zdaňovacích obdobích zdanitelná plnění, která se reálně uskutečnila a která deklarují faktury č. 110009, č. 110028, č. 110038, č. 110058, č. 110068, č. 110069 a č. 110086.

Žalovaný uzavřel, že zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, přičemž pomůcky zvolené za účelem stanovení daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období, označil za přiměřené. Správce daně jako pomůcky zvolil dílem pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu a vlastní poznatky získané při správě daní ve smyslu § 98 odst. 3 písm. d) téhož zákona, tj. zejména poznatky získané na základě daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010. Jednu ze základních zásad při náhradním způsobu stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, tj. reálnost výsledné daně odvozené od přiměřenosti použitých pomůcek, zabezpečil dle žalovaného správce daně tím, že

pro stanovení daně na výstupu použil žalobkyní tvrzenou a správcem daně i akceptovanou výši na řádcích 1 a 2 přiznání k dani za předmětná zdaňovací období. U daně na vstupu pak vyloučil odpočet daně pouze a jenom ze zdanitelných plnění deklarovaných fakturami č. 110009, č. 110028, č. 110038, č. 110058, č. 110068, č. 110069 a č. 110086, neboť pro uvedená zdanitelná plnění nárok nesvědčil. Žalovaný dovodil, že stanovení daňové povinnosti podle pomůcek za předmětné zdaňovací období by s největší pravděpodobností korespondovalo s výslednými daňovými povinnostmi, pokud by se odvíjely od procesu dokazování.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí a navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Nezákonnost spatřuje předně ve skutečnosti, že dodatečné platební výměry byly vydány správcem daně, který neměl být místně příslušný, neboť správce daně poté, co byl dopisem ze dne 3. 4. 2013 vyrozuměn o změně sídla žalobkyně, měl bezodkladně rozhodnout o změně místní příslušnosti a dodatečné platební výměry nevydávat. Dle žalobkyně je účelem stanovení určitého časového období mezi dnem, kdy je rozhodnutí o změně místní příslušnosti vydáno, a dnem, ke kterému má místní příslušnost přejít, umožnit původnímu správci daně realizovat nezbytné administrativní kroky směřující k předání spisové agendy novému správci daně. Toto „přechodné období“ však nemá být využíváno k tomu, aby původní správce daně činil vůči daňovému subjektu úkony, které dosud učinit nestihl, či které jsou zcela zásadního charakteru, což dodatečné vyměření daňové povinnosti včetně penále nepochybně je. Výklad žalovaného, že takový úkon s ohledem na ustanovení § 131 odst. 2 daňového řádu formálně vydat mohl, považuje za rozporný se zákonem. Nezabýval se totiž námitkou, že správce daně procesně pochybil, když nerespektoval povinnost bezodkladně po obdržení informace o změně sídla společnosti postoupit části daňového spisu tomu správci daně, který je nově příslušný.

Žalobkyně poznamenala, že jedinou výjimkou, kdy místní příslušnost přechází na nově místně příslušného správce daně k pozdějšímu okamžiku, než je den uvedený v rozhodnutí o změně místní příslušnosti, je dokončení daňové kontroly. Daňová kontrola u žalobkyně však byla ukončena ke dni 30. 8. 2012 a nová nebyla původním správcem daně zahájena. Ačkoliv § 131 odst. 2 daňového řádu nestanoví správci daně lhůtu, ve které má rozhodnutí o změně místní příslušnosti vydat, měl správce daně v zájmu zachování zásady rychlosti řízení postupovat analogicky k § 16 téhož zákona, tedy v co nejkratší době. Žalobkyně tak poukázala i na průtahy ve vydání rozhodnutí o změně místní příslušnosti správce daně, jelikož předmětné rozhodnutí bylo vydáno dne 9. 7. 2013, tj. po více jak 90 dnech od oznámení změny jejího sídla. Tím, že správce daně nepřenesl místní příslušnost, jak mu ukládá zákon a rozhodoval o věcech, o kterých mělo být rozhodnuto jiným místně příslušným orgánem, postupoval způsobem, který ve svém důsledku vedl k porušení základních zásad správy daní, a to zásady legality a zásady rychlosti (§ 5 odst. 1 a § 7 odst. 1 daňového řádu).

Dle žalobkyně správce daně pochybil také ve zvoleném postupu doměření daňové povinnosti, když postupoval podle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně má ze zákona povinnost navzdory nepodání dodatečného daňového tvrzení preferovat právě dokazování a naplnit tak cíl

daňového řízení, kterým je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Pro stanovení daně podle pomůcek musí mít správce daně dostatečně spolehlivé poznatky tak, aby se vůbec mohlo jednat o kvalifikovanou pomůcku. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž však nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak má dle žalobkyně rozhodnout o tom, zda takovéto pochybnosti prověří v rámci institutu místního šetření, výzvou k odstranění pochybností nebo přistoupí k zahájení daňové kontroly. Správce daně stanovil v daném případě daň podle pomůcek na základě zjištění, která učinil při daňové kontrole za zdaňovací období 12/2010, které předcházelo místní šetření provedené dne 11. 2. 2011. Žalobkyně zdůraznila, že daňová kontrola a navržené důkazy byly provedeny pouze pro zdaňovací období 12/2010 a rozsah a předmět kontroly na jiná zdaňovací období rozšířeny nebyly. Namítla, že jí správce daně neumožnil, aby v rámci nalézacího řízení v procesu dokazování jeho podezření na nesprávnou výši tvrzené daňové povinnosti vyvrátila a rovnou přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, přičemž jako pomůcky použil poznatky získané v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 12/2010. Správce daně tak nesprávně aplikoval základní zásady správy daní a daňového řízení, když rovnou na základě zjištěných skutečností v rámci daňové kontroly týkající se pouze zdaňovacího období 12/2010 vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010, ač bylo jeho povinností postupovat dle ustanovení § 89 a § 90 daňového řádu a vyzvat ji k odstranění pochybností. Tím jí odepřel možnost prokázat svá tvrzení dokazováním v rámci nalézacího řízení. Tento postup byl dle jejího názoru nesprávný i z toho důvodu, že zde nebyla naplněna podmínka podání dodatečného daňového tvrzení, neboť žalobkyně tuto povinnost neměla.

Žalobkyně dále namítla, že správce daně na podkladě daňové kontroly za zdaňovací období 12/2010 nesprávně a nedostatečně zjistil skutkový stav, z něhož následně vyšel při vydání dodatečných platebních výměrů. Žalobkyně má pochybnost o tom, zda v souvislosti s hodnocením důkazů nedošlo k porušení základních práv plátce daně, což by ve svém výsledku rovněž znemožnilo použití postupu podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Na podporu svého názoru poukázala na judikaturu Ústavního soudu k otázce hodnocení důkazů, a to rozhodnutí ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07.

Závěrem žalobkyně namítla pochybení správce daně při postupu dle ustanovení § 98 daňového řádu, tj. stanovení daně podle pomůcek. Základní podmínkou pro možnost stanovení daně podle pomůcek totiž je, že daňový subjekt nesplní svou zákonnou daňovou povinnost, kterou v tomto případě bylo podání daňových tvrzení v zákonných lhůtách a neunesení důkazního břemene. Žalobkyně však má zato, že svou zákonnou povinnost v předepsané lhůtě splnila, když řádné daňové tvrzení za předmětná zdaňovací období roku 2010 podala a řádně odvedla vypočtenou daň. Naopak správce daně nedodržel zákonem vyžadované pořadí pro zjištění správné výše daňové povinnosti a tím jí zabránil v procesu dokazování svá tvrzení v řádném daňovém přiznání prokázat. Správce daně také pochybil, když použil jako pomůcky důkazní prostředky získané v rámci daňové kontroly za uvedené zdaňovací období, ačkoliv tyto důkazní prostředky sám zpochybnil a tudíž se nemohlo jednat o kvalifikovanou pomůcku podle § 98 daňového řádu. Podle žalobkyně nebyl správce daně oprávněn doměřit daň za pomoci pomůcek, jelikož nebyla naplněna žádná podmínka, kterou pro tento zvolený postup vyžaduje zákon.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zopakoval hlavní argumenty uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na které současně odkázal, a navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, když žalovaný s tímto postupem souhlasil výslovně a žalobce svůj souhlas udělil způsobem předvídaným v § 51 odst. 1 větě druhé s. ř. s. Krajský soud přitom dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům, přičemž neshledal žalobu důvodnou.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že žalobkyně podala řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010 (tj. za období, která jsou předmětem tohoto soudního přezkumu). Správce daně vyměřil v souladu s tehdejší úpravou, tj. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků daň dle údajů uvedených v podaných přiznáních. Dne 25. 1. 2011 podala žalobkyně přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010, k němuž správce daně zahájil postup k odstranění pochybností dle ustanovení § 89 daňového řádu a po následně provedené daňové kontrole ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období vydal dne 9. 3. 2012 platební výměr, kterým žalobkyni snížil v daňovém přiznání vykázaný nadměrný odpočet, a to z toho důvodu, že žalobkyně neprokázala rozsah a předmět přijatého zdanitelného plnění dle smlouvy o zprostředkování č. 090709-01 uzavřené s družstvem Dřevotvar a že k přijetí zdanitelného plnění dle této smlouvy došlo. Proti tomuto platebnímu výměru nebylo podáno odvolání a ten proto nabyl právní moci dne 5. 10. 2012.

Dále ze správního spisu vyplynulo, že správce daně (v tu dobu místně příslušný Finanční úřad v Náchodě) vyzval žalobkyni výzvami ze dne 7. 12. 2012 k podání dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu za zdaňovací období leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010. Učinil tak v návaznosti na závěry daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2010, kdy (jak ve výzvách uvedl) správce daně zjistil, že žalobkyně přijala další daňové doklady, ve kterých bylo vykázáno další zdanitelné plnění na základě smlouvy o zprostředkování č. 090709-01, ze kterého si žalobkyně uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.

Ke dni 1. 3. 2013 byla společnost PAIRAN s. r. o. (tj. žalobkyně) zrušena s likvidací a současně došlo ke změně sídla společnosti. Tyto skutečnosti oznámil likvidátor společnosti správci daně dne 4. 4. 2013.

Dne 24. 5. 2013 vyhotovil správce daně sdělení čj. 924730/13/2709-5402-601954 ke stanovení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010, které zaslal žalobkyni současně s výzvou čj. 924768/13/2709-5402-601954 k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným okolnostem při dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období.

Dne 9. 7. 2013 vydal správce daně rozhodnutí čj. 1071682/13/2709-05800-606298 o změně místní příslušnosti, ze kterého vyplývá, že od dne 21. 8. 2013 je pro žalobkyni místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

Dne 19. 7. 2013 vydal správce daně (tj. Finanční úřad v Náchodě) dodatečné platební výměry, kterými na základě pomůcek doměřil žalobkyni daň přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím.

V prvním žalobním bodě žalobkyně vznesla námitku, že předmětné dodatečné platební výměry byly vydány nepříslušným správcem daně, neboť nerozhodl o změně místní příslušnosti neprodleně poté, co byl vyrozuměn o změně sídla žalobkyně, a proto vydal dodatečné platební výměry jako místně nepříslušný.

Změnu místní příslušnosti registrovaných daňových subjektů (jako je žalobkyně) upravuje ustanovení § 131 daňového řádu tak, že dojde-li ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti správce daně, dosavadní příslušný správce daně stanoví rozhodnutím den, k němuž přechází místní příslušnost na nového správce daně. Je tak stanoven konkrétní postup při tzv. „přeregistraci“ v případě, kdy dojde ke změně místní příslušnosti již zaregistrovaného daňového subjektu. Vymezení okamžiku změny místní příslušnosti v souladu s tímto ustanovením je pak v pozici *lex specialis* vůči obecné úpravě dle § 13 a násl. daňového řádu, kdy konkrétně dle § 16 dochází ke změně místní příslušnosti okamžikem změny podmínek pro určení místní příslušnosti (změna adresy sídla, místa pobytu, atd.).

V projednávané věci došlo ke dni 1. 3. 2013 mimo jiné ke změně sídla žalobkyně, což její likvidátor oznámil správci daně dne 4. 4. 2013. Správce daně vydal rozhodnutí o změně místní příslušnosti rozhodnutím ze dne 9. 7. 2013, v němž stanovil, že nově místně příslušným správcem daně je pro žalobkyni Finanční úřad pro hlavní město Prahu, a to od dne 21. 8. 2013. Do tohoto data pak činil úkony dosavadní místně příslušný správce daně (tj. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (územní pracoviště Náchod), který vydal dne 19. 7. 2013 i předmětné platební výměry. Z uvedené časové posloupnosti je zřejmé, že postup odpovídal znění citovaného ustanovení § 131 daňového řádu a platební výměry tak vydal místně příslušný správce daně. Pokud žalobkyně současně poukázala na dle jejího názoru nepřiměřenou délku rozhodování o změně místní příslušnosti správce daně, nutno konstatovat, že lhůta pro vydání tohoto rozhodnutí není právním předpisem výslovně upravena, bezesporu by však nebylo možno tolerovat neodůvodněné průtahy. Jestliže měla žalobkyně zato, že správce daně nepostupoval v jejím případě v přiměřené lhůtě, měla možnost bránit se proti tomu a žádat vydání rozhodnutí (podnětem na ochranu před nečinností dle daňového řádu, za podmínek stanovených zákonem žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, atd.). Případná vada, která by spočívala v překročení lhůty pro rozhodování (a to i překročení lhůt stanovených např. metodickým pokynem) však nemůže mít sama o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci.

Krajský soud nepřisvědčil ani další žalobní námitce, dle které měl správce daně pochybit ve zvoleném postupu doměření daňové povinnosti, když postupoval podle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu.

Doměření daně je upraveno ustanovením § 143 daňového řádu, v jehož odst. 1, 2 a 3 je stanoveno, že daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní. K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.

Posledně zmíněný § 145 daňového řádu upravuje postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Jeho odstavec druhý stanoví, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

Z uvedeného nutno dovodit, že nastane-li situace, že správce daně zjistí při již probíhající daňové kontrole za určité zdaňovací období, že daň má být i za další zdaňovací období vyšší, než daňový subjekt dříve přiznal a než ji správce daně stanovil (jako k tomu došlo v případě žalobkyně), vydá výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. To může učinit jen tehdy, lze-li důvodně předpokládat, že daň má být vyšší. Předpokladem této výzvy je tedy určitý rozsah vědomostí, které musí správce daně mít, a svůj důvod musí v předmětné výzvě daňovému subjektu sdělit. Správce daně stanoví ve výzvě náhradní lhůtu k podání dodatečného daňového tvrzení a současně poučí daňový subjekt o důsledcích jeho včasného nepodání. Nesplní-li daňový subjekt podmínky výzvy, dodatečné daňové přiznání nepodá a na výzvu nebude reagovat, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek s využitím již dříve zajištěných důkazních prostředků. Tyto zajištěné důkazní prostředky zpravidla nebudou dostačovat ke stanovení daně dokazováním (zjednodušeně řečeno - nebylo-li tvrzeno, není co dokazovat), a proto budou při stanovení daně využity jako pomůcky. Při stanovení daně tímto náhradním způsobem postupuje správce daně dle § 98 daňového řádu. Absence tvrzení daňovým subjektem totiž znamená, že stanovit daň podle pomůcek může správce daně bez ohledu na nutnost předchozí úvahy o stanovení daně za užití důkazů (ty totiž zpravidla nemůže mít k dispozici z důvodu pasivity daňového subjektu).

Nastane-li situace, že sice po lhůtě stanovené ve výzvě správcem daně, avšak ještě před vydáním rozhodnutí o dodatečně stanovené dani za užití pomůcek, podá daňový subjekt dodatečné daňové přiznání, bude správce daně postupovat, jako by bylo podáno dodatečné přiznání včas (tedy postupem podle § 143 a násl. daňového řádu).

V projednávaném případě je zřejmé, že správce daně postupoval zcela v souladu se shora popsáním zákonem stanoveným postupem. Žalobkyně podala řádná daňová přiznání (ještě za účinnosti úpravy dle zákona o správě daní a poplatků) k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010 a za tato období správce daně vyměřil daň dle údajů uvedených v přiznáních. V průběhu daňové kontroly zdaňovacího období prosinec

2010, která následovala po postupu k odstranění pochybností, a zejména pak na základě jejího výsledku učinil správce daně zjištění, že daň má být i za další zdaňovací období, tj. leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010, vyšší, než žalobkyně v řádných daňových přiznáních přiznala a než ji správce daně vyměřil postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tento svůj důvodný předpoklad správce daně žalobkyni sdělil a současně ji vyzval k podání dodatečných daňových přiznání za uvedená zdaňovací období (výzvy ze dne 7. 12. 2012). Na výzvy žalobkyně nereagovala, správce daně ji po uplynutí stanovené lhůty zaslal sdělení ze dne 24. 5. 2013, v němž ji seznámil se stanovením daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období podle pomůcek. Zároveň ji vyzval k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným okolnostem při dodatečném vyměření a případným návrhům na doplnění. Ani tohoto práva však žalobkyně nevyužila a nijak nereagovala. Správce daně tedy nemohl postupovat jinak, než jak postupoval, tj. ve smyslu ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu.

S uvedeným úzce souvisí i další žalobní námitka, ve které žalobkyně argumentovala, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro možnost stanovení daně podle pomůcek, neboť svou zákonnou povinnost splnila (tj. podala daňová tvrzení v zákonných lhůtách) a řádně odvedla vypočtenou daň, a že naopak správce daně nedodržel pořadí pro zjištění správné výše daňové povinnosti.

Jak je již uvedeno shora, zákonné podmínky pro stanovení daně postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. při nepodání dodatečného daňového tvrzení při důvodném předpokladu, že bude daň doměřena, byly v daném případě splněny. Lze poznamenat, že žalobkyně zaměňuje řádné daňové tvrzení s dodatečným, resp. je nerozlišuje, což však bylo v daném případě podstatné. Předpoklad správce daně, že daň bude doměřena, byl vzhledem ke zjištěním učiněným při kontrole zdaňovacího období prosinec 2010 zcela důvodný, přičemž žalobkyni řádně vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalobkyně této výzvě nevyhověla a nijak nereagovala ani ve stanovené lhůtě, ani později, čímž tak sama vyloučila možnost přistoupení k procesu dokazování, v rámci něhož by měla možnost, jak namítá nyní v žalobě, jeho podezření na nesprávnou výši tvrzené daňové povinnosti případně vyvrátit. Nebyl to správce daně, který by ji neumožnil prokazovat její tvrzení a předkládat důkazy, do této pozice se dostala sama svou pasivitou.

Smyslem zmíněného ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu je ponechat na vůli daňového subjektu, zda na základě výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání otevře postup k odstranění pochybností či k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda v důsledku své pasivity umožní správci daně doměřit daň z moci úřední. Pokud bude daňový subjekt pasivní a ani svůj případný nesouhlas s výzvou správci daně kvalifikovaně nesdělí, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. V takové situaci musí mít správce daně oprávnění stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Správce daně tedy oprávněně přistoupil k doměření daně podle pomůcek. Pomůcky, které zvolil za účelem stanovení daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období, označil žalovaný za přiměřené a reálné. S tím lze souhlasit, neboť správce daně zvolil jako pomůcky zčásti důkazní prostředky, které nezpochybnil, tj. ty údaje uvedené v daňových přiznáních, které nerozporoval (pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a/ daňového řádu), a zčásti použil vlastní poznatky zjištěné na při

daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 (tj. poznatky získané při správě daní ve smyslu § 98 odst. 3 písm. d/ daňového řádu).

Pokud žalobkyně vznášela námitky i proti nesprávně a nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu při daňové kontrole zdaňovacího období prosinec 2010, z něhož pak správce daně vyšel při vydání předmětných dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen, duben, červen, červenec a září 2010, nutno připomenout, že předmětem tohoto soudního přezkumu zdaňovací období prosinec 2010 není a být nemůže. Řízení týkající se zmíněného zdaňovacího období bylo pravomocně ukončeno před správcem daně a nebyl proti němu podán žádný opravný prostředek ani správní žaloba. Krajský soud se proto nemůže zabývat hodnocením důkazů, ani nijak přezkoumávat závěry týkající se uvedeného zdaňovacího období.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nárokoval v podobě paušální náhrady za 1 úkon ve výši 300,- Kč. Tuto náhradu nákladů mu však krajský soud nepřiznal. Vycházel přitom z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-50, ve kterém se tento soud zabýval otázkou, zda lze po procesně neúspěšném účastníkovi řízení spravedlivě požadovat, aby hradil náklady správního orgánu spadající do jeho běžné činnosti v rámci výkonu veřejné správy, které mu vznikly v souvislosti s obhajobou zákonnosti jeho správních rozhodnutí. Rozšířený senát ve svém usnesení judikoval, že: *„náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná“*. Navázal tak na předchozí právní názor Ústavního soudu (srov. nález ze dne 24. 11. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1087/2009), spočívající v tom, že žalovaný správní orgán má v případě úspěchu ve sporu právo na náhradu nákladů řízení pouze tehdy, jsou-li vynaloženy účelně a zároveň přesahují-li rámec běžné úřední činnosti. Po procesně neúspěšném účastníkovi řízení tak nelze spravedlivě požadovat, aby hradil náklady správního orgánu spadající do jeho běžné činnosti v rámci výkonu veřejné správy. Ani v nyní posuzovaném případě žalovanému v souvislosti se soudním řízením nevznikly náklady přesahující rámec jeho běžné činnosti v rámci výkonu veřejné správy.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje.

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.

V Hradci Králové dne 30. října 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu