

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **TLC czech s.r.o.**, se sídlem Rybná 716/24, Praha 1, zastoupené JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem, se sídlem U Soudu 363/10, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2018, č. j. 45535/18/5300-22441-708656, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 11. 2019, č. j. 52 Af 56/2018 - 56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“), platebním výměrem ze dne 5. 8. 2016, č. j. 1383982/16/2801-50525-604289, po postupu k odstranění pochybností žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015. Vydání tohoto platebního výměru předcházela výzva správce daně k odstranění

pochybností ze dne 16 2 2016, č. j. 209448/16/2801-50525-604289 (dále jen „výzva k odstranění pochybností“ nebo „Výzva“) a několik stížností na postup správce daně. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím platební výměr změnil tak, že vyhověl odvolání pouze v části týkající se oprávnění žalobkyně vykázat plnění v rámci přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) shora označeným rozsudkem žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí zamítl. Shrnul průběh daňového řízení a s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu k postupu k odstranění pochybností posoudil řádnost výzvy k odstranění pochybností a postup správce daně, který po ukončení postupu k odstranění pochybností nepřešel do daňové kontroly, ale přistoupil ke stanovení daně. Podle krajského soudu nedošlo k pochybení, neboť z procesní pasivity žalobkyně bylo zřejmé, že neunesla svoje důkazní břemeno a správce daně oprávněně neshledal důvody pro pokračování v dokazování. Pochybnosti správce daně vyslovené ve Výzvě ve spojení s vyrozuměním o vyřízení stížnosti proti postupu správce daně ze dne 27 4 2016 (dále též jen „Vyrozumění“) považoval soud za dostatečně vyjádřené. Žalobkyně nevyužila možnosti je rozptýlit, a to ani v mezičase mezi doručením výsledku postupu k odstranění pochybností a doručením platebního výměru. Že žalovaný v rámci odvolacího řízení částečně žalobkyni přisvědčil (po prověření dodání plnění v režimu přenesené daňové povinnosti byly pochybnosti v této části, tj. v rozsahu tvrzení na řádku č. 25, odstraněny), nemá za následek nezákonnost výzvy k odstranění pochybností. Daň bylo možno stanovit dokazováním, proto nebyl prostor pro použití pomůcek. Námitce nepřiměřenosti délky odvolacího řízení krajský soud nepřisvědčil, neboť ta sama o sobě nemůže mít vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“ a „napadený rozsudek“) kasační stížnost, v níž uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatelka namítla, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, že postup k odstranění pochybností byl nezákonně zahájen i ukončen a jeho výsledek byl překvapivý.

[5] Stejně jako v žalobě se stěžovatelka vymezovala vůči tomu, že správce daně v její věci uplatnil postup k odstranění pochybností přesto, že tak v letech 2008 až 2015 neučinil. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje v tom, že krajský soud pominul její námitku, že jí svědčilo legitimní očekávání, že ve věci DPH za prosinec 2015 bude postupováno obdobně jako u DPH za červen, červenec a říjen 2008, kdy soud konstatoval nezákonnost vytýkacího řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Af 38/2011 – 117). Krajský soud uvedl, že se jí blíže nezabýval, neboť s posuzovanou věcí přímo nesouvisí, aniž by uvedl proč. Podobně vyhodnotil i námitku, že zahájení postupu k odstranění pochybností představuje v jejím případě trest za předchozí úspěšné uplatnění práva u soudu. Stěžovatelka nadnesla několik úvah, proč správce daně v jejím

případě postup k odstranění pochybností ve skutečnosti zahájil (trest, ovlivnění státního rozpočtu, osobní motivace na doměrku atd.), a připojila obecnou polemiku o nespravedlivosti bezúročného zadržování nadměrného odpočtu.

[6] Výzva k odstranění pochybností byla nezákonná, neboť neobsahovala řádně vyjádřené pochybnosti a v ní uvedené důvody (správce daně nemá k dispozici daňové doklady a nemůže se dovolat zástupkyni stěžovatelky) legitimními důvody pro zahájení postupu k odstranění pochybností nejsou. Krajský soud nesprávně právně posoudil zákonnost výzvy v otázce konkrétnosti vznesených pochybností, jež se musí opírat o zjištěný stav patrný z daňového spisu. Krajský soud se nevyjádřil k námitkám v bodu 6 písm. a) až m) žaloby. Také neposoudil správně námitku nepravdivosti tvrzení správce daně v odůvodnění výzvy, že se mu opakovaně nepodařilo se zástupkyní stěžovatelky telefonicky spojit. Ačkoli o tom ve spise úřední záznam není, krajský soud přisvědčil nepodloženému tvrzení správce daně; proto byla tato skutečnost považována za dostatečnou a konkrétní pochybnost, jejíž objasnění brání správnému stanovení daně dle podaného daňového přiznání. Stěžovatelka je přesvědčena, že po daňové poradkyni jako zástupkyni nelze kvůli povinnosti mlčenlivosti požadovat projednávání záležitostí klientů po telefonu, ale v souladu se zásadou písemnosti je správce daně povinen komunikovat s daňovými subjekty písemně. Argumentace krajského soudu se míjí s podstatou žalobní námitky v bodu 6 písm. a), což činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Místnímu šetření se stěžovatelka nebránila, takže tvrzení krajského soudu, že správce daně místní šetření nemohl provést a to přispělo ke vzniku pochybností o údajích tvrzených v daňovém přiznání, nemá oporu ve spise. Závěr krajského soudu, že daňový řád nespočívá na zásadě písemnosti, je nesprávný (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 115/2004 – 47). Výzva neuvádí, proč má správce daně konkrétní údaje za neúplné. Jedinou pochybností sdělenou správcem daně bylo, že nemá k dispozici daňové doklady, což není dostatečné. Krajský soud se nevyjádřil k námitce, že ze správní praxe finančních úřadů neplyne, že by pouhá absence daňových dokladů při podání daňového přiznání, jež je u všech daňových subjektů běžná, byla relevantní pro vznik pochybností. Není zřejmé, z čeho krajský soud dovodil, že správce daně neočekával v její věci rozsáhlé dokazování. Krajský soud otázku konkrétnosti a určitostí pochybností vyjádřených ve výzvě posoudil nesprávně a vyjádřil se k ní jen obecně. Z napadeného rozsudku není zřejmé, proč nepřisvědčil její námitce nekonkrétnosti výzvy a jak jí tedy měla vyhovět; podle rozsahu požadovaných důkazních prostředků bylo záměrem správce daně provést daňovou kontrolu.

[7] Podle stěžovatelky krajský soud odmítl její námitky (související s použitím režimu přenesené daňové povinnosti, tj. tvrzení na řádku č. 25 daňového přiznání) směřující do nekonkrétnosti a účelovosti výzvy s ohledem na to, že správce daně měl k dispozici výpis odběratelů stěžovatelky dle § 92a zákona o DPH, zohlednil jej však až žalovaný v odvolacím řízení, čímž přehodnotil postup správce daně.

[8] Stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že nepřisvědčil jejímu názoru, že projednávaná věc je skutkově obdobná věci „*HAPPY TUBE*“, kde Nejvyšší správní soud konstatoval nezákonnost výzvy k odstranění pochybností z důvodu nekonkrétnosti

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Af 76/2015 – 58). Podobně neměl za srovnatelný ani její odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2009, č. j. 2 Afs 58/2009 – 85, ve věci „*KENTOYA*“. Podle stěžovatelky krajský soud pochybil, když neprovedl porovnání výzvy v její věci a v odkazovaných rozsudcích, proto jsou jeho závěry nepřezkoumatelné. Krajský soud neměl přisvědčit nepodloženému tvrzení správce daně ve Vyrozumění ze dne 27. 4. 2016 o výkonnosti stěžovatelky za období leden 2014 až říjen 2015, které mělo dodatečně dodat účelové výzvě legitimitu. Doplnění absentujících pochybností svědčí o nezákonnosti zahájení postupu k odstranění pochybností. Stěžovatelka nespatřuje žádnou souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními v období leden 2014 až říjen 2015 a přijatými zdanitelnými plněními v prosinci 2015. Zpochybnila správnost výpočtu hodnocení výkonnosti, v daňovém řízení se k žádnému takovému hodnocení nemohla vyjádřit.

[9] Stěžovatelka dále namítla, že ji správce daně ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností nepoučil o tom, že patnáctidenní lhůta podle § 90 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), je lhůtou propadnou. Dodala, že z obsahu její žádosti o prodloužení lhůty z 25. 7. 2016 lze dovodit, že navrhovala pokračování v dokazování. S důkazy nově shromážděnými v odvolacím řízení a s jeho závěry nebyla seznámena a nedostala prostor k tomu, aby se k nim vyjádřila. Ve Vyrozumění uvedené tvrzení, že správce daně pouze z daňového přiznání nemůže posoudit předpoklady přenesené daňové povinnosti, je účelové, neboť u jiných subjektů ani u dřívějších daňových přiznání stěžovatelky na DPH, pokud jde o přenesenou daňovou povinnost, splnění podmínek ověřit nelze, a přesto bývala daň dle přiznání bez pochybností vyměřena.

[10] Z Vyrozumění ani daňového spisu neplyne, že by správce daně porovnal tvrzenou daňovou povinnost s dalšími zdaňovacími obdobími, a dostál tak judikaturním požadavkům. Není proto ani zřejmé, o jaké důkazy krajský soud opírá svůj závěr, že správce daně porovnání různých období provedl a z něj vzešla pochybnost právě o řádcích 40 a 25 daňového přiznání. Šlo o účelové obhájení nekonkrétních pochybností ve Výzvě. Případné pochybnosti by musely vzniknout o celém daňovém přiznání, tedy v rozsahu, který odpovídá nutnosti provést daňovou kontrolu.

[11] Stěžovatelka obsáhle popsala, proč je pro ni obecně daňová kontrola významně výhodnější než postup k odstranění pochybností. Ten by pro ni mohl být méně invazivní, jen pokud by jím byly odstraňovány pouze jednotlivé a konkrétní pochybnosti, což však nebyl tento případ (ve výzvě bylo odkazováno na celé řádky daňového přiznání, takže měla být provedena řádná daňová kontrola). Na rozdíl od krajského soudu má za to, že správce daně byl rovněž v rámci postupu k odstranění pochybností oprávněn potřebné skutečnosti zjišťovat i proti vůli daňového subjektu.

[12] Krajský soud na rozdíl od svého původního názoru, že sama výzva obsahovala dostatečně určitou pochybnost, překvapivě dovodil, že i Vyrozumění obsahuje relevantní doplnění Výzvy. Podle stěžovatelky však obsah Vyrozumění nemohl odstranit absenci pochybností ve Výzvě, proto také nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že měla dost času, aby nejpozději do doručení Vyrozumění pochybnosti rozptýlila.

[13] Podle stěžovatelky se krajský soud nevyjádřil k námitce porušení zásady neutrality DPH (odkázala na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142), což považuje za trest vymykající se logice principu stanovení DPH.

[14] Stěžovatelka poukazovala na nepřiměřenou délku vyměřovacího řízení (podle ní uplynulo od zahájení postupu k odstranění pochybností do vydání napadeného rozhodnutí celkem 1005 dnů). Považuje za neproporcionální, aby lhůta pro vyjádření se daňového subjektu k výsledku postupu k odstranění pochybností byla stanovena jako pouze patnáctidenní a propadná. Krajský soud se k námitce, že nebyla poučena o tom, že nelze žádat o prodloužení této lhůty, nevyjádřil. Z obsahu žádosti o prodloužení lhůty ze dne 25. 7. 2016 lze dovodit, že žádala o pokračování v dokazování. Krajský soud pochybil, když do svého závěru, že nic nenasvědčovalo tomu, že stěžovatelka hodlá unést důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení, nezahrnul podanou žádost o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku postupu k odstranění pochybností. V žádané lhůtě měla v úmyslu reagovat a navrhnout provedení důkazů. Trvá na tom, že postupem správce daně bylo porušeno její právo na seznámení se s důkazy a vyjádření se k nim před stanovením daně, a krajský soud ji odbyl poznámkou, že nedošlo k porušení zásady ústnosti, neboť ze zákona neplyne, že by vydání rozhodnutí muselo předcházet ústní jednání.

[15] Stěžovatelka je přesvědčena, že krajský soud nesprávně nahlížel na povahu lhůty podle § 90 odst. 2 daňového řádu a nezohlednil aktuální judikaturu (rozsudky NSS ze dne 29. 11. 2017, č. j. 6 Afs 99/2017 – 38, a ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 - 56), podle níž končí postup k odstranění pochybností až vydáním rozhodnutí, takže až do té doby je daňový subjekt oprávněn předložit důkazy k prokázání svých tvrzení. Výklad krajského soudu (i dle jím odkazovaného rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 11. 2018, č. j. 30 Af 57/2016 – 47 („*RYBO TRADE*“), podle něhož dokazování v rámci vyměřovacího řízení sice probíhá až do vydání platebního výměru, ale po uplynutí 15 denní lhůty již stěžovatelka nemůže navrhnout pokračování v dokazování a vyjádřit se k výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje za nepřípustně formalistický. Pokud by Nejvyšší správní soud nepřisvědčil jejímu výkladu, že jde o lhůtu pořádkovou, o jejíž prodloužení lze žádat, navrhuje, aby předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 90 odst. 2 daňového řádu.

[16] K tvrzení krajského soudu, že nic nenasvědčovalo tomu, že daňový subjekt hodlá unést důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení v mezičase mezi doručením výsledku postupu k odstranění pochybností a platebního výměru, zástupkyně stěžovatelky podotkla, že dala v té době přednost péči o svou maminku po vážném úrazu, a nepodala zamýšlenou stížnost ani žalobu na nezákonný zásah, pouze požádala o prodloužení lhůty na vyřízení věci. Dříve, než žádaná lhůta proběhla, však správce daně vydal nezákonný platební výměr, takže porušil právo stěžovatelky na vyjádření se a legitimní očekávání, že tak bude moci učinit v prodloužené lhůtě. Krajský soud neodůvodnil, proč za této situace nepovažoval vydání platebního výměru za pro stěžovatelku překvapivé. Chybí také zdůvodnění, proč nebyla porušena zásada ústnosti, když daň byla stanovena dokazováním, ale stěžovatelka se shromážděnými důkazy nebyla seznámena a věc s ní nebyla projednána

(rozpor s rozsudkem NSS ze dne 21. 10. 2014 č j 6 Afs 144/2014 – 42, „*Thomayerova nemocnice*“). Vyjádření krajského soudu o účelovosti její argumentace, že neměla příležitost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, označila stěžovatelka za nesrozumitelné.

[17] Dalším okruhem námitek stěžovatelka brojí proti nesprávné interpretaci odborné literatury krajským soudem k veřejnosti jednání, právu na vyjádření se a právu na rozhodnutí věci bez průtahů, obzvlášť když podle soudu byla daň stanovena dokazováním. Pokud chtěl správce daně stanovit daň dokazováním, bylo jeho povinností provést daňovou kontrolu. Důvody k pokračování v dokazování nemusí být pouze na straně daňového subjektu, jde o správné zjištění a stanovení daně. Ve věci stěžovatelky pro její pasivitu daň dokazováním stanovena být vůbec nemohla.

[18] V odvolacím řízení sice došlo k částečné nápravě, ale kabinetním způsobem, bez účasti stěžovatelky, která požadovala projednání věci a spoléhala, že bude moci prokázat daň za prosinec 2015. Krajský soud související žalobní námitku nevypořádal a k porušení jejího práva na projednání věci v její přítomnosti, práva na seznámení se se závěry a vyjádření se k nim před vydáním konečného odvolacího rozhodnutí se přezkoumatelně nevyslovil.

[19] Stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný z důvodů, které stěžovatelka uváděla. Za stěžejní považoval, že v průběhu postupu k odstranění pochybností byly stěžovatelce konkrétní pochybnosti správce daně sděleny a byla jí dána příležitost je rozptýlit. Neunesení důkazního břemene jde k její tíži. Vydání platebního výměru je důsledkem nečinnosti stěžovatelky, která se soustředila na podávání stížností dle § 261 daňového řádu a žádostí o prodloužení lhůty, místo aby prokazovala skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení. S názorem stěžovatelky, že lhůta podle § 90 odst. 2 daňového řádu je lhůtou pořádkovou, nesouhlasil. Vyslovil se proti tomu, aby byl Ústavnímu soudu podán návrh na zrušení tohoto ustanovení. Námitky, které stěžovatelka uplatnila vůbec poprvé, označil za nepřípustné. Vydání platebního výměru nemohlo být pro stěžovatelku překvapivé, neboť jí bylo doručeno sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, na něž adekvátně a věcně nereagovala. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla důvody, které lze podle jejich obsahu podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neuplatnila a ten uvedený pod písm. e) téhož ustanovení v této věci nepřipadá v úvahu, neboť soud nerozhodoval o odmítnutí žaloby ani zastavení řízení.

[22] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[23] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[24] Soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09), či judikatura kasačního soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je i stěžovatelkou podaná kasační stížnost (přes 45 stran textu), která v zásadě ulpívají na detailech a formálních námitkách, které nemohou mít vliv na konečný závěr soudu o důvodnosti návrhu; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení (shodně rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 – 56).

III.A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala ke zrušení napadeného rozsudku bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[26] S touto námitkou stěžovatelky se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Stěžovatelka ve své obsáhlé kasační stížnosti na mnoha místech mísí výhrady vůči kvalitě odůvodnění napadeného rozsudku ve smyslu jeho přezkoumatelnosti a vůči jeho právním závěrům, které má za nesprávné. Nejvyšší správní soud proto nejprve ověřil, zda krajský soud reagoval na podstatu její žalobní argumentace a dostatečně se s žalobními body vypořádal.

[27] Krajský soud podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu jádro žalobní argumentace uchopil správně a s námitkami stěžovatelky v roli žalobkyně se vypořádal

zcela dostačujícím způsobem. Není pravda, že by pominul žalobní body uvedené v bodu 6 písm. a) až m) žaloby či že by se jeho argumentace míjela s podstatou námitky v jejím bodu 6 písm. a). Uvedená část žaloby obsahuje výhrady ke konkrétnosti výzvy k odstranění pochybností, řádnosti vyjádření pochybností a nezákonnému a šikanóznímu postupu správce daně při zahájení postupu k odstranění pochybností. Krajský soud shrnul skutečnosti plynoucí ze správního spisu a v odstavcích 15 až 18 napadeného rozsudku zhodnotil, proč nepovažoval zahájení postupu k odstranění pochybností ani samotnou Výzvu za nezákonné. Citoval relevantní judikaturu a v odstavci 18 také vysvětlil, proč neměl případy *„HAPPY TUBE“* a *„KENTOYA“* za srovnatelné se situací stěžovatelky. Nelze přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že se odůvodnění napadeného rozsudku míjí s žalobními námitkami. Naopak v mnohomluvných a několikrát se opakujících kasačních námitkách nelze nalézt argumenty, kterými by stěžovatelka brojila proti (pro věc zásadnímu) závěru krajského soudu v bodě 22 napadeného rozsudku, že správce daně dostál judikaturním požadavkům na dostatečnost vyjádření pochybností, neboť je třeba zohlednit i ty, které uvedl ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 27. 4. 2016. Stěžovatelka podobně jako v žalobě ustrnula na parciálních výhradách proti výroku Výzvy a opory pro něj ve správní praxi správce daně. K doplnění pochybností nad rámec původní Výzvy pouze dodala, že právě doplnění absentujících pochybností Vyrozuměním ze dne 27. 4. 2016 svědčí o účelovosti a smyšlenosti původně vyjevených pochybností, a došlo k němu jen proto, aby bylo vyhověno judikatuře správních soudů (sic!). Nejvyšší správní soud shledal vypořádání žalobních výtek k zahájení postupu k odstranění pochybností dostačujícím. Podobně ani, pokud jde o otázku vhodnosti daňové kontroly namísto postupu k odstranění pochybností, porušení zásady neutrality DPH, prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku postupu k odstranění pochybností, překvapivosti vydání platebního výměru, porušení zásady ústnosti a dalších shora rekapitulovaných výtek neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Krajský soud podstatu žalobní argumentace vypořádal a žádnou námitku nepominul. Jeho vyjádření k postupu správce daně ve věci DPH stěžovatelky za tři konkrétní měsíce v roce 2008 je korektní, neboť nebylo třeba se jí blíže zabývat, když s předmětnou věcí nelze nalézt přímou souvislost.

[28] Z podání stěžovatelky je zřetelně patrné, že spíše než že by skutečně postrádala odpovědi soudu na své žalobní výtky, nesouhlasí s právním posouzením krajského soudu, pokud jde o zákonnost postupu správce daně, který skončil neuznáním odpočtu. Nejvyšší správní soud doplňuje, že na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný závěr, který přesvědčivě vysvětlí tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (viz nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30). Rozsudek krajského soudu tak výše uvedené podmínky přezkoumatelnosti splňuje.

[29] Proto se Nejvyšší správní soud mohl ke zbývajícím kasačním námitkám zabývat zákonností napadeného rozsudku.

III.B Nesprávné právní posouzení

pokračování

[30] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu, *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.* Podle odst. 2 téhož ustanovení, *ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*

[31] Podle § 90 odst. 2 daňového řádu, *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.* Podle odst. 3 téhož ustanovení, *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*

[32] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[33] Nejprve je třeba předeslat, že stěžovatelka podala daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2015, v němž nárokovala odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění uvedených na řádku 40. Správce daně Výzvou doručenou stěžovatelce dne 21. 2. 2016 zahájil postup k odstranění pochybností. Stěžovatelka žádné důkazní prostředky k tomuto daňovému tvrzení nikdy nepředložila, pouze podala několik stížností na postup správce daně a žádostí o prodloužení lhůty pro reakci na výzvu. Po několika prodlouženích lhůta pro vyjádření k výzvě marně uplynula dne 10. 6. 2016. Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností bylo stěžovatelce doručeno dne 8. 7. 2016. Návrh na pokračování v dokazování stěžovatelka nepodala. Nárok na odpočet tedy uznán nebyl, a dne 15. 8. 2015 byla platebním výměrem stanovena daň. Stěžovatelka po celé daňové i soudní řízení setrvale brojí proti postupu k odstranění pochybností ohledně její daňové povinnosti za daný měsíc jako takovému a svou obranu staví na výhradách k procesnímu postupu správce daně. Pro úplnost lze dodat, že spor původně vznikl rovněž o oprávněnosti použití režimu přenesení daňové povinnosti u uskutečněných zdanitelných plnění dle § 92a zákona o DPH v tomtéž zdaňovacím období, což ale nyní není podstatné, neboť na základě odvolání žalovaný v tomto rozsahu stěžovatelce vyhověl.

[34] Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud v napadeném rozsudku zcela správně zaměřil své posouzení v rámci žalobou uplatněných námitek na to, zda správce daně zvolil vhodný procesní instrument k prověření daňového tvrzení stěžovatelky a zda byl jeho postup korektní a respektoval její procesní práva.

[35] Krajský soud správně vyhodnotil, že správce daně nejpozději ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 27. 4. 2016 sdělil jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem, co vyvolalo jeho pochybnosti o tom, zda je stěžovatelka oprávněna k odpočtu daně, kterou vůči ní uplatnil jiný plátce, a zda veškerá přijatá plnění, z nichž nárokuje odpočet daně na vstupu v řádku 40 daňového tvrzení, použila pro účely uskutečňování plnění podle § 92 zákona o DPH. Správce daně při hodnocení výkonnosti stěžovatelky za zdaňovací období leden 2014 až říjen 2015 porovnal uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění a zjistil koeficient 0,8962. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu přitom opakovaně porovnání s daňově relevantními staršími údaji o aktivitě daňového subjektu coby pramen pochybností akceptovala (srov. např. rozsudky ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 – 56, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 – 35, a jiné).

[36] Pokud jde o otázku, zda nebyla stěžovatelce upřena příležitost na výzvy správce daně včas reagovat, krajský soud podrobně popsal časový sled jednotlivých úkonů správce daně i daňového subjektu v rámci postupu k odstranění pochybností (srov. zejména odst. 24 a 25 napadeného rozsudku) a dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelka prostor měla, ale nevyužila ho. Nejde přitom o posouzení, zda měly předložené důkazní prostředky dostatečnou důkazní sílu či byly předloženy včas apod. – stěžovatelka totiž k daňovým tvrzením na řádku 40 daňového přiznání v předmětném zdaňovacím období nepředložila doklady žádné a nenavrhla k jejich prokázání žádné důkazy. Z listin založených ve správním spisu (zejména stížností stěžovatelky a žádostí o prodloužení lhůty a reakcí správce daně, který jim částečně vyhověl a částečně došlo k prodloužení stanovených lhůt *via facti,* viz např. vyřízení stížnosti proti postupu správce daně ze dne 19. 5. 2016) je zřejmé, že stěžovatelce nemohlo svědčit legitimní očekávání, že se bude moci vyjádřit ještě později, a vydání platebního výměru bylo překvapivé.

[37] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou stěžovatelky, že správce daně nevyjádřil dost jasně důvody, pro které pojal pochybnosti o tvrzené daňové povinnosti za zdaňovací období prosinec 2015. Krajský soud zcela správně poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS, v němž se uvádí, že poznatky správce daně vztahující se k pochybnostem o daňové povinnosti daňového subjektu mohou být založeny např. *„na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty*“. Obdobně Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 - 37, dovodil, že pochybnosti správce daně mohou být podloženy skutkovými okolnostmi spočívajícími v porovnání vykázané daňové povinnosti v podobě nadměrného odpočtu s údaji předchozích zdaňovacích období (srov. dále i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 - 35).

[38] V posuzovaném případě je z Výzvy a Vyrozumění zřejmé, že k pochybnostem o oprávněnosti nároku na odpočet daně správce daně dospěl nejen na základě toho, že daňová tvrzení nebyla doprovázena daňovými doklady a selhaly telefonické pokusy o kontakt s daňovou poradkyní stěžovatelky, ale právě i porovnáním přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění za řadu předcházejících měsíců (leden 2014 až říjen

2015). Krajský soud zcela správně s odkazem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz odst. 23 napadeného rozsudku) konstatoval, že vady jednotlivých úkonů může správce daně dodatečně zhojit, přičemž zásadní je, aby se daňový subjekt dozvěděl o konkrétních pochybnostech správce daně a dostal i příležitost je rozptýlit. Správce daně jasně specifikoval, co by měla stěžovatelka učinit a které dokumenty má správci daně předložit ve vztahu k posuzovanému zdaňovacímu období prosinec 2015, aby byly jeho pochybnosti odstraněny. Jí uváděné („postranní“) důvody, pro které správce daně údajně postup k odstranění pochybností zahájil, jsou spekulativní a nelze je věcně vypořádat. Samotná skutečnost, že v předchozích zdaňovacích obdobích její daňovou povinnost neprověřoval, sama o sobě nemůže znamenat, že byl jeho postup nezákonný.

[39] Přesvědčení stěžovatelky, že její věc je skutkově obdobná případům *„HAPPY TUBE“* a *„KENTOYA“*, Nejvyšší správní soud nesdílí. Krajský soud se zjevně s oběma rozsudky Nejvyššího správního soudu v těchto věcech musel seznámit, aby mohl provést posouzení, zda i v projednávané věci byla Výzva ve spojení Vyrozuměním nedostatečná, což by mělo za následek nezákonnost postupu k odstranění pochybností. Odlišujícím prvkem a současně konkrétní skutkovou okolností, která založila na straně správce daně relevantní pochybnost, je koeficient vyjadřující poměr uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v předchozích zdaňovacích obdobích (podobně jako např. v rozsudku NSS ze dne 27. 10. 2020, č. j. 4 Afs 133/2020 – 42); ten žádná z výzev vyhodnocených jako nekonkrétní neobsahovala.

[40] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s námitkou stěžovatelky, že krajský soud pochybil, když nepovažoval za nepravdivé tvrzení správce daně o neúspěšném pokusu telefonicky se spojit s daňovou poradkyní, která stěžovatelku tehdy zastupovala. Jak soud ověřil, daňový spis obsahuje řádně žurnalizovaný úřední záznam č. j. 206083/16/2801-60561-609312 o tom, na jakých telefonních číslech a kdy se pokoušel zástupkyni stěžovatelky za účelem domluvení termínu místního šetření kontaktovat; stěžovatelka v žalobě pouze tvrdila, že takový záznam neexistuje a že si pokusů o navázání kontaktu není vědoma. Krajský soud správně uvedl, že šlo o okolnost, která sice přispěla ke vzniku pochybností o údajích uvedených v daňovém tvrzení, nicméně za dostačující považoval teprve souhrn pochybností vyjádřených ve Výzvě ve spojení s Vyrozuměním, jak bylo již uvedeno výše. Na telefonické komunikaci správce daně s daňovým poradcem soud neshledává nic nepatřičného ani nezákonného a dodává, že zákon správci daně nikde neukládá povinnost komunikovat s daňovými subjekty výhradně písemně. Nic takového nelze dovodit ani z jí odkazovaného judikátu č. j. 7 Afs 115/2004 - 47, který se týkal práva daňového subjektu vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejím výsledkům.

[41] Správce daně vyzval stěžovatelku k předložení potřebných dokladů jen k jednomu zdaňovacímu období (prosinec 2015). Nejvyšší správní soud přitom v rozsudcích ze dne 6. 3. 2020, č. j. 5 Afs 174/2019 - 41, či ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017 - 68, konstatoval, že byl-li stěžovatel vyzván výslovně k doložení dokumentů vztahujících se k prokázání oprávněnosti nadměrného odpočtu výhradně za zdaňovací období jednoho měsíce, nelze takový rozsah požadovaných dokumentů považovat za nepřípustně široký. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že v dané věci správce

daně srozumitelně vymezil pochybnosti o tvrzené daňové povinnosti stěžovatelky, přičemž vycházel z relevantních podkladů a současně ji správně vyzval k předložení dokumentů prokazujících oprávněnost jejího nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Nelze tak přisvědčit výtce, že podle rozsahu požadovaných důkazních prostředků bylo záměrem správce daně provést daňovou kontrolu.

[42] Námitky, že údaje správce daně o výkonnosti stěžovatelky za období leden 2014 až říjen 2015 jsou nepodložené, že mezi přijatými zdanitelnými plněními v tomto a předmětném zdaňovacím období není žádná souvislost, že byl koeficient vyjadřující její výkonnost vypočten nesprávně či že se k tomu nemohla v daňovém řízení vyjádřit, stěžovatelka v řízení před krajským soudem neuplatnila, ačkoli jí v tom nic nebránilo (na hodnocení výkonnosti stěžovatelky správcem daně v předcházejících obdobích žalovaný v napadeném rozhodnutí poukazoval; proto nemůže být překvapivé, že se krajský soud o ně rovněž opřel). Jedná se proto o nepřípustné kasační námitky, kterými se Nejvyšší správní soud nemůže zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Shodně je třeba nahlížet také na výtku stěžovatelky, že nebyla poučena správcem daně o propadném charakteru lhůty podle § 90 odst. 2 daňového řádu, či že návrh na pokračování v dokazování bylo možné dovodit z obsahu její žádosti o prodloužení lhůty z 25. 7. 2016, nebo že se nemohla vyjádřit k novým důkazům opatřeným v odvolacím řízení a její pasivita bránila stanovení daně dokazováním.

[43] Výhrady stěžovatelky k nesprávnému postupu správce daně ohledně režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH míří zcela mimo předmět řízení, neboť tento její nárok byl v odvolacím řízení zcela uznán, a není proto důvod vymezovat se znovu vůči postupu správce daně, který žalovaný v napadeném rozhodnutí korigoval.

[44] Stěžovatelka též namítla, že správce daně měl provést daňovou kontrolu, jelikož vzhledem k požadovanému množství dokladů plánoval provádět rozsáhlé a časově náročné dokazování. Měl tak zvolit mírnější prostředek k ověření tvrzené daňové povinnosti stěžovatelky.

[45] Nejvyšší správní soud však v již zmiňovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 174/2019, jehož závěry lze plně využít i v posuzovaném případě, konstatoval, že výčet a rozsah dokumentů vztahujících se ke zdaňovacímu období jednoho měsíce požadovaných správcem daně nelze považovat za natolik široký, že by došlo k nepřípustné záměně postupu při odstraňování pochybností s daňovou kontrolou. Správce daně současně není povinen provádět daňovou kontrolu vždy, nýbrž pouze předpokládá-li rozsáhlé a časově náročné dokazování či navrhne-li daňový subjekt podle § 90 odst. 2 daňového řádu provedení dalších důkazů. V posuzovaném případě je zřejmé, že správce daně žádal po stěžovatelce předložení dokladů vztahujících se jen k jednomu měsíci, k němuž podle zmíněného judikátu není nutné zahájit daňovou kontrolu. Stěžovatelka následně požadované dokumenty nepředložila, pochybnosti správce daně tak neodstranila ani neoznačila žádné další důkazy. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že pokud správce daně v posuzovaném případě neměl žádný relevantní důvod k zahájení daňové kontroly, kterou stěžovatelka považuje za mírnější prostředek, nepochybil, když využil institutu postupu k odstranění pochybností. Na rozdíl od obecné

vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností jen a pouze k objasnění konkrétních pochybností, které brání řádnému stanovení daně. Postup k odstranění pochybností je nepochybně procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemene (rozsudek ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS).

[46] Pokud jde o povahu lhůty podle § 90 odst. 2 daňového řádu, krajský soud uvedl, že nejde o lhůtu pořádkovou. Rozsáhlejší úvahy na toto téma nejsou zapotřebí, neboť ani kdyby se názor krajského soudu ukázal být nesprávným či snad byl důvod uvažovat o předložení návrhu na zrušení tohoto ustanovení Ústavnímu soudu, v případě stěžovatelky by to nemohlo hrát žádnou roli. Stěžovatelka návrh na pokračování v dokazování po uplynutí patnáctidenní lhůty nepodala a nikdy žádné důkazy k prokázání svého daňového tvrzení na řádku 40 daňového přiznání k DPH za prosinec 2015 neoznačila, natož aby je předložila. Stanovení daně v jiné než tvrzené výši je tak procesním následkem její nesoučinnosti, dá se říci až pasivity. Stěžovatelkou odkazovaný rozsudek č. j. 1 Afs 8/2019 - 56 skutečně obsahuje závěr, že daňový subjekt má možnost unést své důkazní břemeno až do skončení postupu k odstranění pochybností, tj. do zahájení daňové kontroly nebo do stanovení daně (pozn.: druhý jí zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 99/2017 – 38 řeší otázku včasnosti zásahové žaloby proti výzvě i samotnému postupu k odstranění pochybností). Stěžovatelka sama přitom považovala délku vyměřovacího řízení za nepřiměřenou, což současně znamená, že měla dostatečný časový prostor svá daňová tvrzení prokázat, ale neučinila v tomto směru ničeho. Nejvyšší správní soud shodně jako soud krajský nenašel v daňovém spisu nic, co by nasvědčovalo tomu, že stěžovatelka hodlala unést své důkazní břemeno v době mezi doručením výsledku postupu k odstranění pochybností a doručením platebního výměru. Nutná péče o blízkou osobu daňové poradkyně zastupující stěžovatelku v daňovém řízení je jistě lidsky pochopitelná, nicméně ani v souvislosti s ní stěžovatelka netvrdila, že právě ta byla důvodem, proč žádné doklady nepředložila (v kasační stížnosti toliko uvedla, že z těchto osobních důvodů nepodala stížnost ani zásahovou žalobu). Vyjádření krajského soudu o účelovosti argumentace stěžovatelky, že neměla možnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, soud neshledal nesrozumitelným; šlo o drobnou nepřesnost, soudu i účastníkům je známo, že daňová kontrola v této věci neproběhla, takže měl krajský soud zjevně na mysli výsledek postupu k odstranění pochybností.

[47] Krajský soud řádně vypořádal i žalobní námitku tvrdící, že výsledek postupu k odstranění pochybností s ní nebyl projednán, čímž byla porušena zásada ústnosti, a stěžovatelce nebylo umožněno se k výsledku vyjádřit, a to ani před ukončením odvolacího řízení. Poukázal na to, že výsledek postupu k odstranění pochybností jí byl doručen dne 8. 7. 2016. Z judikatury přitom plyne, že sdělení výsledku postupu je možné i písemnou formou, např. zasláním úředního záznamu, ústní projednání není obligatorní (viz např. stěžovatelkou připomínaný rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 8/2019, odst. 35). Rozpor se závěry uvedenými v rozsudku ve věci *Thomayerova nemocnice* Nejvyšší správní soud neshledal. V tomto případě soud vyložil pravidla pro konání ústního jednání v daňových věcech, a to

se zřetelem ke zjišťování skutkového stavu zejména prováděním výslechu svědků (srov. jeho odstavce 8 až 10). V projednávaném případě byl v rozsahu ověření podmínek pro režim přenesené daňové povinnosti skutkový stav v odvolacím řízení dále zjišťován a odvolání zcela vyhověno. Pokud jde o nárok na odpočet DPH, ten nebyl uznán právě proto, že stěžovatelka v rozporu s § 73 odst. 1 zákona o DPH nepředložila žádné daňové doklady vystavené plátcem, a to ani v odvolacím řízení, takže neunesla ani prvotní důkazní břemeno. Právo na projednání věci v přítomnosti stěžovatelky nemohlo být porušeno, když v rozsahu tvrzení o přenesené daňové povinnosti bylo jejímu odvolání zcela vyhověno (byť bez součinnosti s ní) a k odpočtu ani v odvolacím řízení žádné dokazování neproběhlo, neboť stěžovatelka žádné důkazy nepředložila ani nenavrhla.

[48] Krajský soud se věnoval i otázce stanovení daně dokazováním a vysvětlil, že bylo možné vyjít zejména z tvrzení stěžovatelky o dani na výstupu v případě zdanitelných plnění a současně z daně na vstupu v rámci samovyměření a dále z výpisu z evidence pro účely DPH podle § 92a zákona o DPH (viz odst. 28 napadeného rozsudku). Námitka, že krajský soud související žalobní argumentaci nevypořádal, je nedůvodná, a proti jeho posouzení stěžovatelka v kasační stížnosti žádné argumenty neuvedla. Žalobní tvrzení k porušení zásady neutrality DPH bylo vágní (srov. bod 19 žaloby), pouze označilo postup správce daně za nezákonný, takže postačí implicitní vypořádání v odst. 26 a 28 napadeného rozsudku. Stěžovatelkou v kasační stížnosti odkazovaný rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 – 142 sice obsahuje akcent na dodržování principu neutrality DPH, nicméně pouze v obecné rovině a v situaci, kdy soud hodnotil, zda předložené důkazní prostředky jsou dostatečné jak k prokázání nároku na odpočet DPH, tak i k prokázání vynaložení nákladů na dosažení příjmů pro účely daně z příjmů; v této věci však stěžovatelka žádné důkazy k prokázání svých tvrzení nepředložila, takže nebylo co hodnotit. Krajský soud se dostatečně vyjádřil i k právu na rozhodnutí věci bez průtahů – že byla délka odvolacího řízení nepřiměřená, nezpochybnil, nicméně s oporou v citované prejudikatuře správně uzavřel, že to samo o sobě nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[49] Jelikož tedy krajský soud posoudil sporné právní otázky správně a napadený rozsudek současně netrpí ani vadou nepřezkoumatelnosti, nebyly naplněny důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[51] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

pokračování

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. července 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu