



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Milana Taubera a JUDr. Jana Ryby v právní věci žalobce: **M. S.**, bytem P. 472/2, P. 8, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Praha**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce se u Městského soudu v Praze domáhal svou žalobou ochrany soudu před nezákonným zásahem, který spočívá v tom, že Finanční úřad pro hlavní město Praha (dále jen „žalovaný“ nebo „správce daně“) dne 4. 8. 2015 zahájil a dosud vede u žalobce doměřovací řízení týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2014 a doměřovací řízení týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2014.

Žalobce v podané žalobě nejprve uvedl, že dne 4. 8. 2015 mu byla doručena výzva k podání dodatečného daňového přiznání - ze dne 3. 8. 2015, č. j. 5464528/15/2008 - 51524 – 109912 (dále jen „výzva DPH14-02“), dle níž byl ve výroku vyzván podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2014, v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Výrok této odůvodnil žalovaný tím, že „*Ve výpisu evidence za 2. čtvrtletí 2014 jsou vykázána plnění uskutečněná (z pozice dodavatele) ve prospěch odběratele DIC:CZ02469545, který nebyl k datu uskutečnění plnění registrován jako plátce DPH, a proto nejsou splněny podmínky pro přenos daňové povinnosti dle ustanovení § 92a*

*zákona o DPH. Shora uvedený správce daně Vás vyzývá k podání dodatečného přiznání k DPH za výše uvedené zdaňovací období.*“ Žalobce byl v rámci výzvy informován, že „*nebude-li vyhověno této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu)*“.

Ve stejný den byla žalobci doručena obsahově shodná výzva vztahující se ke 3. čtvrtletí 2014 ze dne 3. 8. 2015, č. j. 5469882/15/2008 - 51524 – 109912 (dále jen „výzva DPH14-03“).

Žalobce dále konstatoval, že proti výzvám DPH14-02 a DPH14-03 podal dne 18. 8. 2015 stížnost ve smyslu ust. § 261 odst. 1 daňového řádu, v níž namítal, že obě výzvy jsou nezákonné ve smyslu ust. § 102 odst. 1) písm. d) daňového řádu, protože ve výroku absentuje uvedení hmotněprávního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno. Ve výroku výzvy DPH14-02 a DPH14-03 chybí odkaz na jakýkoliv hmotněprávní předpis, který žalobce porušil a v důsledku kterého je vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Nezákonnost výzev shledal žalobce i z důvodu porušení zásady minimalizace zásahu státní správy do osobní sféry jednotlivce a porušení zásady zákonnosti. Žalobce uvedl, že mu nevznikla žádná povinnost podat dodatečné daňové přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2014 či za 3. čtvrtletí, protože odběratel DIČ:CZ02469545 (dále jen „odběratel“) je plátcem daně z přidané hodnoty dle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH (dále jen „zákon o DPH“). Skutečnost, zda odběratel je či není registrován správcem daně jako plátcem daně z přidané hodnoty, nemá na uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti žádný vliv. Příslušná zákonná ustanovení k přenesené daňové povinnosti odkazují pouze na plátce daně z přidané hodnoty, nikoli na registrovaného plátce k DPH, přičemž odběratel se stal plátcem ze zákona ke dni 31. 12. 2013 dle ustanovení § 6a zákon o DPH a o tom poskytl žalobci relevantní důkazy, které žalobce předal žalovanému již před vydáním výzvy DPH14-02 a DPH14-03. Žalovaný nežádal jejich doplnění a nijak se k nim nevyjádřil.

Ve věci provedení deklaratorního registračního zápisu u žalovaného je vedena u Městského soudu v Praze odběratelem správní žaloba pod sp. zn. 8 Af 31/2015. Přestože odběratel podal již dne 14. 1. 2014 řádně přihlášku k registraci DPH a pravidelně měsíčně od té doby řádně podává daňová tvrzení a příslušné výkazy k přenesené daňové povinnosti a platí DPH (v zastoupení za odběratele je podává stejná zmocněnkyně jako žalobce v tomto řízení, a proto dané tvrzení může osobně dosvědčit), tak správce daně registraci odběratele ve svých registrech plátců daně z přidané hodnoty doposud neprovedl.

O stížnostech ze dne 18. 8. 2015 proti výzvám DPH14-02 a DPH14-03 rozhodl žalovaný dne 8. 9. 2015, obě shledal nedůvodnými, o čemž vyrozuměl žalobce zprávami o vyřízení stížnosti.

Proti vyřízení stížností žalobce podal nadřízenému orgánu – Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále jen „OFŘ“) podněty ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu k prošetření způsobu vyřízení stížnosti, v nichž setrval na námitce, že výzvy DPH14-02 a DPH14-03 jsou nezákonné s ohledem na absenci hmotněprávního předpisu ve výroku obou výzev.

OFŘ v rozhodnutích ze dne 18. 11. 2015 shledalo podněty žalobce ze dne 18. 9. 2015 přípustnými, ale nedůvodnými. K námitce nezákonnosti výzev pro absenci zákonných náležitostí OFŘ konstatovalo, že je zřejmé, k čemu výzva směřuje a z jakého důvodu je tak stěžovateli uloženo. Stěžovatel nemohl mít žádných racionálních pochybností, že výzva DPH14-02 se týká zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2014 a výzva DPH14-03 se týká zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2014. U předmětných výzev se jednalo o rozhodnutí procesní povahy, vydávané podle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, což bylo i ve výroku uvedeno. Dané ustanovení opravňuje správce daně vyzvat daňový subjekt k podání

dodatečného daňového přiznání a upravuje také právní následek, pokud daňový subjekt výzvou stanovenou povinnost nesplní; podmínkou pro vydání této výzvy je existence důvodného předpokladu doměření daně. Důvod vydání jakéhokoliv rozhodnutí se standardně uvádí v odůvodnění rozhodnutí. Správce daně tedy správně ve výroku označil použité ustanovení (v tomto případě daňového řádu). Dle rozhodnutí není důvod, aby ve výroku procesní výzvy byl označován právní předpis upravující konkrétní daň, nebo aby byly ve výroku „podrobně“ rozváděny důvody vydání výzvy, včetně příslušného ustanovení hmotněprávního zákona. Stížní námitky nemohly mít jakýkoliv věcný dopad na práva a povinnosti žalobce, a stěžovatel tak nemohl mít žádnou pochybnost o povinnostech uložených mu výzvou DPH14-02 a výzvou DPH14-03, ani o důvodech pro jejich vydání. Uvedl-li správce daně, že zjevně nebyly splněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 92a zákona o DPH a zároveň, že se výzva týká zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2014, nemohl stěžovatel skutečně pochybovat o tom, dle kterého ustanovení má být daň doměřena. Formulaci v odůvodnění výzev shledalo OFŘ dostatečně srozumitelnou pro jakýkoliv daňový subjekt, a proto požadavek na uvedení dalších identifikátorů právního předpisu (vedle jeho názvu), kterým se bude následně řídit vlastní doměření daně, nepovažuje za legitimní právo stěžovatele. Příslušný účinný hmotněprávní předpis musel stěžovatel použít při vyplňování řádného daňového přiznání k předmětnému zdaňovacímu období, měl-li pochybnost při určení účinného znění příslušného zákona upravujícího příslušnou daň pro konkrétní zdaňovací období, mohl využít některý z celé řady informačních zdrojů, např. internetové stránky finanční správy ČR, apod. K námitce, že odběratel je plátcem DPH ze zákona, uvedlo OFŘ, že tato otázka je předmětem soudního řízení ve věci rozhodnutí o registraci DPH odběratele a tato otázka byla již vypořádána pravomocným rozhodnutím, ke změně může tedy dojít pouze v návaznosti na výsledek probíhajícího soudního řízení, který nemůže OFŘ předjímat. Dále OFŘ poukázalo na skutečnost, že žalobci bylo známo, že registrace k DPH u jeho odběratele neproběhla a že bylo pravomocně rozhodnuto, že odběratel podmínky pro registraci k dani nesplnil. Tuto skutečnost shledalo OFŘ legitimním důvodem pro vydání výzvy k podání dodečného daňového přiznání.

Žalobce s ohledem na zásadu opatrnosti požádal současně s podanými stížnostmi (dne 18. 8. 2015) i o prodloužení lhůty pro plnění uložené mu výzvami DPH14-02 a DPH14-03, a to do 15 dnů ode dne právní moci rozsudku Městského soudu v Praze ve věci vedené pod sp. zn. 8 Af 31/2015. Obě žádosti (ze dne 18. 8. 2015) o prodloužení lhůty byly rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 9. 2015 zamítnuty; současně byla žalobci žalovaným stanovena nová lhůta na plnění povinností uložených mu výše uvedenými výzvami. Žalovaný zamítnutí odůvodnil tím, že *„cílem institutu prodloužení lhůt je umožnit daňovému subjektu s ohledem na zásadu vstřícnosti zakotvenou v ustanovení § 6 odst. 4 daňového řádu získat potřebný časový prostor pro vykonání určitého úkonu. Skutečnost, že ve věci registrace odběr daňového subjektu probíhá soudní řízení, není důvodem pro to, aby daňový subjekt nebyl schopen splnit uloženou povinnost.“* Žalobce proti rozhodnutím o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty podal dne 18. 9. 2015 stížnosti ve smyslu ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, které byly shledány nedůvodnými, což vyplývá ze zpráv žalovaného dne 2. 11. 2015. Žalobce podal dne 26. 11. 2015 podnět ve smyslu ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, řízení nebylo do dne podání žaloby ukončeno.

Dle žalobce výše uvedenými úkony vyčerpal všechny prostředky ochrany jeho práv, a je nucen se nyní bránit žalobou před nezákonným zásahem žalovaného.

Výsledkem doměřovacího řízení zahájeného výzvami ze dne 3. 8. 2015 nemusí být vždy rozhodnutí ve věci a zároveň se jedná o úkon, kterým může být žalobce přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka), nezákonným (3. podmínka) zásahem,

pokynem nebo donucením ("zásahem" v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a úkon byl zaměřen přímo proti žalobci nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Žalobce tvrdí, že obě výzvy určovaly žalobci přímo povinnosti pod sankcí stanovení daně dle pomůcek. Tyto výzvy jsou samy o sobě nepochybně zásahem v širším slova smyslu, neboť se jedná o pokyn žalovaného žalobci, aby něco pod sankcí učinil. Zároveň tyto výzvy nejsou rozhodnutím v materiálním slova smyslu (4. podmínka) a v důsledku doručení výzev žalobci je přímo proti žalobci zasaženo (5. podmínka).

Žalobce tvrdí, že obě výzvy jsou nezákonné ve smyslu ustanovení § 102 odst. 1) písm. d) daňového řádu, protože ve výroku absentuje uvedení hmotněprávního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno, ve výroku chybí odkaz na jakýkoliv hmotněprávní předpis, který žalobce porušil, a v důsledku kterého je vyzýván k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak žalobce trvá na tom, že pouze výrok výzvy, který je opřen nejen o procesní ustanovení, ale i hmotněprávní ustanovení zákona, se u výzvy dle § 145 daňového řádu předpokládá. Nelze totiž předpokládat, že žalobce vědomě porušuje své zákonné povinnosti a již při jakémkoliv náznaku správce daně ví, v čem toto porušení spočívá.

Dle žalobce OFŘ opomíjí, že žalobce má za to, že podle účinného hmotněprávního předpisu správně přiznal daň z přidané hodnoty již v řádném daňovém tvrzení a na tomto svém tvrzení setrvává. Pokud tedy žalovaný považuje toto daňové tvrzení žalobce za nesprávné, je povinen nabídnout žalobci kvalifikované a přesné důvody, opřené o konkrétní účinná zákonná ustanovení, protože nesplnění takových výzev může být pro žalobce až likvidační, a to s ohledem na možnost doměřit daň dle pomůcek.

Žalobce nesouhlasí s tvrzením OFŘ, že pokud měl žalobce při plnění své povinnosti jakoukoliv pochybnost, mohl využít některé z celé řady informačních zdrojů, například internetové stránky finanční správy ČR a podobně. Žalobce považuje za nepatřičné, pokud jej OFŘ při nejasnostech o obsahu výzvy odkazuje na svůj informační portál, který žádným způsobem tuto mezeru ve výzvách žalovaného nemůže vyplnit.

Žalobce tedy neví, jakému účinnému právnímu předpisu směřovat námitky v potenciálním dokazovacím řízení a to za situace, kdy se registrace odběratele váže k ust. 6a zákona o DPH. Žalobce ani po věcné stránce neví, v čem pochybil, protože jsou mu známy důkazní prostředky o tom, že žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 6a zákona o DPH, a tyto důkazy předložil žalovanému před vydáním výzvy, který se k nim však nevyjádřil a žalobce ponechal v nejistotě vydáním neurčitých výzev. Žalobce se cítí být nedůvodně žalovaným omezen na svém subjektivním veřejném právu podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, neboť pokud by na výzvu nereagoval, mohla by být v důsledku zahájeného doměřovacího řízení stanovena daň dle pomůcek a mohlo by být porušeno i jeho právo vlastnické. Přitom na doměřovací řízení zahájená vydáním výzev musel žalobce již vynaložit finanční prostředky, a tím je zasaženo jeho právo pokojně užívat majetek.

Žalobce dále uvedl, že setrvává na svém názoru, že skutečnost, zda odběratel je či není registrován jako plátc DPH, nemá na uplatnění režimu dle ustanovení § 92a zákona o DPH žádný vliv. Příslušná zákonná ustanovení přenesené daňové povinnosti neodkazují na registrovaného plátce k DPH, ale pouze na plátce. Odběratel DIČ:CZ02469545 se stal plátcem ze zákona k DPH k 31. 12. 2013, a to dle ustanovení § 6a zákona o DPH. V této věci je vedena správní žaloba u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 8 Af 31/2015. Přestože odběratel podal dne 14. 1. 2014 řádně přihlášku k registraci DPH a pravidelně měsíčně řádně podává daňová tvrzení a příslušné výkazy k přenesené daňové povinnosti a platí DPH, tak

správce daně registraci doposud neprovedl. Žalobce pravidelně spolupracuje s odběratelem a jako dodavatel mu v každém čtvrtletí poskytuje instalatérské služby. Registrace odběratele k DPH doposud neproběhla, a to přesto, že již od podání jeho přihlášky k registraci uběhly skoro dva roky a on po celou dobu měsíčně podává přiznání DPH a hradí příslušnou daňovou povinnost. Žalobci jsou známy důkazy o tom, že odběratel je plátcem daně z přidané hodnoty, za takového právního stavu je pak nucen v případě uskutečnění zdanitelného plnění – poskytnutí stavebních prací odběrateli na nemovitosti - vždy postupovat v režimu přenesené daňové povinnosti.

S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud zakázal žalovanému provádět nezákonný zásah spočívající v nezákonném doměřovacím řízení zahájeném dne 4. 8. 2015 výzvou žalovaného ze dne 3. 8. 2015, č. j. 5464528/15/2008 - 51524 - 109912 a v nezákonném doměřovacím řízení zahájeném dne 4. 8. 2015 výzvou žalovaného ze dne 3. 8. 2015, č. j. 5469882/15/2008 - 51524 - 109912, eventuálně, aby soud určil, že doměřovací řízení zahájená těmito výzvami představují nezákonný zásah.

Žalovaný v písemném vyjádření k obsahu žaloby navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že sporná otázka mezi žalobcem a žalovaným se týká jiného daňového subjektu a je předmětem jiného soudního řízení (sp. zn. 8 Af 31/2015).

Předmětem tohoto řízení tudíž není zkoumat skutečnost, zda odběratel je, či není plátcem DPH. Relevantní pro zásahovou žalobu je pouze zjištění, zda žalovaný byl oprávněn vydat výzvy k podání dodatečných daňových přiznání a zda následné doměřovací řízení bylo zahájeno v souladu se zákonem.

Žalovaný postupoval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť zjistil, že daňová povinnost dle řádných daňových přiznání nebude správná, jelikož žalobce do svého řádného přiznání zahrnul plnění od odběratele, který není registrován k dani z přidané hodnoty. Žalovaný dále uvedl, že argument žalobce, že odběratel nemusel být k dani registrován, neboť zákon o DPH hovoří pouze o plátcích, není na místě. Odběratel v rozhodné době nebyl plátcem DPH, přičemž ve věci jeho registrace je i pravomocně rozhodnuto o zamítnutí registrace. Za této situace byla výzva k podání dodatečného daňového přiznání zcela na místě. Žalovaný souhlasí, že zatím se jedná o důvodnou hypotézu, jejíž reálnost bude prověřena právě v doměřovacím řízení.

Žalobce byl tedy na základě důvodného předpokladu doměření daně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání za předmětná zdaňovací období a k tomuto úkonu mu byla stanovena určitá lhůta. Pokud žalobce požadoval její prodloužení až do pravomocného rozhodnutí soudu, zjevně se jeho žádost netýkala skutečnosti, že by do té doby nebyl schopen sestavit a podat dodatečné daňové přiznání, ale důvod všech souvisejících podání se týkal zpochybnění existence důvodného předpokladu doměření daně jako podmínky aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu; zpochybnění žalobce se však opírá pouze o subjektivně očekávaný výsledek soudního řízení.

Žalovaný k žalobním námitkám uvádí, že se nedopustil žádného pochybení, a to ani po stránce procesní, když ve výzvách k podání dodatečných daňových přiznání odkázal na § 145 odst. 2 daňového řádu a nespecifikoval hmotněprávní ustanovení zákona o DPH. Ust. § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu žalovanému ukládá, aby každé jím vydané rozhodnutí

obsahovalo výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena.

V daném případě se jednalo o rozhodnutí procesní povahy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, což je také ve výroku výzev uvedeno. Žalovaný tedy skutečně zcela správně ve výroku označil ustanovení daňového řádu a není žádný právní důvod pro to, aby ve výroku procesní výzvy byl označován i právní předpis upravující konkrétní daň nebo aby byly ve výroku výzvy podrobně rozváděny důvody jejího vydání.

Zároveň i porušení zásady hospodárnosti, zásady zákonnosti a zásady minimalizace zásahu státní správy jsou jen ryze subjektivním hodnocením situace ze strany žalobce. Pokud nebylo porušeno žádné ustanovení zákona obsahující konkrétní normu, nemohly být porušeny samostatné zásady správy daní. Vypořádávat tyto námitky samostatně by bylo nadbytečné. Takové požadavky žalovaný nepovažuje za legitimní.

Rovněž nelze akceptovat výsledky jiného soudního řízení u jiného daňového subjektu, i když souvisí s daňovou povinností žalobce, neboť se jedná o obchodní transakce mezi těmito společnostmi. K případnému řešení dalších vzniklých situací na základě soudního rozhodnutí pak slouží jiné instituty daňového řádu.

Pro úplnost žalovaný uvádí, že registrace k DPH byla na základě vlastní žádosti žalobce zrušena (rozhodnutí ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5010962/16/2008-40511-109636).

Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce (výzva byla doručena žalobci prostřednictvím jeho zástupkyně dne 17. 12. 2015) ani žalovaný (výzva doručena dne 29. 8. 2016) ve stanovené lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřili (§ 51 s.ř.s.).

#### Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Podle ust. § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) platí, že každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle ust. § 87 odst. 2 s. ř. s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.

Podle ust. § 87 odst. 3 s. ř. s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Žalobce se výslovně domáhá ochrany před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s.ř.s., tomu odpovídá jak obsah žaloby, tak žalobní petit, dle něhož navrhuje, aby soud zakázal

žalovanému provádět nezákonný zásah spočívající v nezákonném doměřovacím řízení zahájeném dne 4. 8. 2015 výzvou žalovaného ze dne 3. 8. 2015, č. j. 5464528/15/2008 - 51524 – 109912 a v nezákonném doměřovacím řízení zahájeném dne 4. 8. 2015 výzvou žalovaného ze dne 3. 8. 2015, č. j. 5469882/15/2008 - 51524 – 109912, eventuálně, aby soud určil, že doměřovací řízení zahájená těmito výzvami představují nezákonný zásah.

Dle tvrzení žalobce nezákonný zásah spočívá ve skutečnosti, že ho žalovaný vyzval podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2014 a za 3. čtvrtletí roku 2014. Nezákonnost výzev je dle žalobce důsledkem absence hmotněprávního předpisu, dle kterého bylo rozhodováno, ve výrokové části předmětných výzev. Současně žalobce tvrdí, že skutečnost, zda odběratel žalobce je či není registrován jako plátce DPH, nemá vliv na přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH.

Podle § 143 daňového řádu lze dodatečně doměřit daň na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování nebo z moci úřední. 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 daňového řádu.

Ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu stanoví oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k předložení dodatečného daňového přiznání a stanovit mu k tomu náhradní lhůtu, za předpokladu, že lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.

Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, smyslem a účelem § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v případě souhlasu daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho pasivity i bez součinnosti daňového subjektu. Podmínkou takového postupu je, že zde existuje důvodný předpoklad, že daň bude doměřena. Tento předpoklad potvrzuje i důvodová zpráva k vládnímu návrhu uvedeného ustanovení.

V každém konkrétním případě však správce daně musí zvážit, zjistí-li nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, zda jsou splněny podmínky pro vydání výzvy, nebo zda existují určité pochybnosti, které je třeba odstranit prostřednictvím daňové kontroly. Daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení musí vyzvat pouze tehdy, jsou-li pro takový postup splněny podmínky, a to lze-li důvodně předpokládat, že daň bude doměřena bez dalších pochybností. Je nepochybné, že i zde je správce daně povinen volit jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení. Přednostně přichází tedy v úvahu právě výzva daňovému subjektu k podání dodatečného daňového přiznání, k níž je třeba přistoupit vždy, kdy není *prima facie* zjevné, že na základě dodatečného daňového přiznání nebude možné dosáhnout cíle řízení, protože by využití výzvy nebylo v souladu s požadavkem rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. Podstatné je v takovém případě vyhodnocení všech známých skutkových okolností vztahujících se k důvodu pochybností, k daňovému subjektu a jeho postoji k plnění daňových povinností, nevyjímaje z toho ani časový faktor.

Z výše uvedeného vyplývá, že k podání dodatečného daňového tvrzení vyzývá správce daně daňový subjekt podle § 145 odst. 2 daňového řádu za situace, kdy na základě

konkrétních poznatků může důvodně předpokládat doměření daně bez nutnosti zevrubnějšího prověřování údajů uvedených v řádném daňovém tvrzení.

V daném případě soud ze správního spisu ověřil, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání - ze dne 3. 8. 2015, č. j. 5464528/15/2008 - 51524 – 109912 obsahovala výrok tohoto znění „*Vyzýváme Vás podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2014, v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy.*“ V odůvodnění této výzvy žalovaný uvedl, že „*Ve výpisu evidence za 2. čtvrtletí 2014 jsou vykázána plnění uskutečněná (z pozice dodavatele) ve prospěch odběratele DIC:CZ02469545, který nebyl k datu uskutečnění plnění registrován jako plátce DPH, a proto nejsou splněny podmínky pro přenos daňové povinnosti dle ustanovení § 92a zákona o DPH. Shora uvedený správce daně Vás vyzývá k podání dodatečného přiznání k DPH za výše uvedené zdaňovací období.*“ Žalobce byl v rámci výzvy informován, že „*nebude-li vyhověno této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu)*“. Žalobci byla doručena rovněž obsahově shodná výzva vztahující se ke 3. čtvrtletí 2014.

V projednávané věci tedy žalovaný ve výrokové části vyzval žalobce podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 (resp. za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014) v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy a v odůvodnění výzvy uvedl zcela konkrétní skutečnosti, na základě nichž důvodně předpokládá, že daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2014 (resp. za 3. čtvrtletí 2014) bude žalobci doměřena. Ve výzvě bylo uvedeno zjištění, na základě něhož učinil správce daně závěr o nutnosti podání dodatečného daňového tvrzení („*Ve výpisu evidence za 2. čtvrtletí 2014 jsou vykázána plnění uskutečněná (z pozice dodavatele) ve prospěch odběratele DIC:CZ02469545, který nebyl k datu uskutečnění plnění registrován jako plátce DPH, a proto nejsou splněny podmínky pro přenos daňové povinnosti dle ustanovení § 92a zákona o DPH.*“) Z výzvy je tak zřejmé, jaký úkon a z jakého konkrétního důvodu má žalobce učinit vůči správci daně. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení byla dle soudu zcela jednoznačná a výrok v ní obsažený byl v souladu s jeho odůvodněním. Rovněž posuzovaná výzva je právně uskutečnitelnou, neboť v ní byla uložena povinnost k podání dodatečného daňového tvrzení, která je zakotvena v § 145 odst. 2 daňového řádu a jejímž nositelem byl žalobce.

Po posouzení obsahu předmětných výzev soud konstatuje, že k naplnění předpokladu pro vydání výzev k podání dodatečných daňových přiznání podle § 145 odst. 2 došlo, neboť na základě skutečností uvedených ve výzvách bylo možné důvodně předpokládat, že daň bude doměřena.

Naopak pokud by správce daně v daném případě nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájil daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dopustil by se tím nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu by pak bylo nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek by představovaly nezákonný zásah do práv daňového subjektu. Takový postup však žalovaný nezvolil a jeho přístup plně odpovídal okolnostem daného případu, který byl zjevně veden také jednou ze základních zásad uplatňovaných při správě daní, jíž je zásada rychlosti a hospodárnosti řízení přímo vyjádřená v ustanovení § 7 daňového řádu, která se vztahuje na veškeré úkony správce daně.

V žalobě dovozuje žalobce nezákonnost výzev z tvrzení, že výzvy jsou v rozporu s ust. § 102 odst. 1) písm. d) daňového řádu, protože ve výroku absentuje uvedení hmotněprávního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno, a že ve výroku chybí odkaz na jakýkoliv hmotněprávní předpis, který žalobce porušil, a v důsledku kterého je vyzýván k podání dodatečného daňového přiznání. Neobsahují-li výzvy tyto skutečnosti, má za to, že výzvy nejsou určité a žalobci chybí právní jistota o ukládaných povinnostech.

Podle ust. § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu rozhodnutí obsahuje výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena.

Z výše citovaného ustanovení vyplývá, že žalovaný byl v daném případě ve výrokové části povinen uvést právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno. Vzhledem ke skutečnosti, že v daném případě vydal žalovaný rozhodnutí, kterým je výzva ve smyslu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu byl povinen označit právě toto zákonné ustanovení, které umožňuje správci daně vyzvat daňový subjekt k předložení dodatečného daňového přiznání a stanovit mu k tomu náhradní lhůtu.

Žalovaný se nemýlí, že v daném případě se jedná o procesní rozhodnutí, kterým bylo žalobci umožněno vyjádřit své tvrzení o skutečnostech ve výzvě konkrétně vyjádřených. Specifikum výzvy dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu spočívá v povinnosti správce daně konkretizovat důvod, pro který lze předpokládat, že daň bude doměřena. Této povinnosti správce daně v daném případě dostál. Jinou povinnost, tedy povinnost, jíž se žalobce dovolává v žalobě, mu zákon neukládá, proto mu nelze úspěšně vytýkat, že předmětné výzvy byly z důvodu absence žalobcem tvrzených důvodů nezákonnými.

Soud se tedy ztotožňuje s žalovaným, že v daném případě se jednalo o rozhodnutí procesní povahy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, což je také ve výroku výzev uvedeno, a žalovaný tak zcela správně ve výroku označil právě ustanovení daňového řádu, dle kterého postupoval, a není žádný právní důvod pro to, aby ve výroku procesní výzvy označoval i právní předpis upravující konkrétní daň nebo aby byly ve výroku výzvy podrobně rozváděl důvody jejího vydání. Pokud by tak žalovaný učinil, stalo by se tak nad rámec jeho zákonné povinnosti.

Lze dodat, že v daném případě hmotněprávní ustanovení, se kterým správce daně spojuje konkrétně vyjádřený důvod pro doměření daně, obsahuje právě odůvodnění výzvy. Sama tato skutečnost však nemá vliv na zákonnost výzev. Jelikož výzva má procesní charakter, neměl žalovaný povinnost v jejím výroku uvádět hmotněprávní ustanovení, jak naznačuje žalobce.

Soud proto dospěl k prvnímu dílčímu závěru, a sice, že výzva ze dne 3. 8. 2015 DPH14-02 a výzva ze dne 3. 8. 2015 DPH14-03 netrpí nedostatky uvedenými v § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

V žalobě dovozuje žalobce nezákonnost výzev i z tvrzení, že skutečnost, zda odběratel je či není registrován jako plátce DPH, nemá na uplatnění režimu dle ustanovení § 92a zákona o DPH žádný vliv s tím, že příslušná zákonná ustanovení přenesené daňové povinnosti neodkazují na registrovaného plátce k DPH, ale pouze na plátce a v daném případě odběratel

DIČ:CZ02469545 se stal plátcem ze zákona k DPH k 31. 12. 2013 dle ustanovení § 6a zákona o DPH. Ohledně této sporné otázky byla podána u Městského soudu v Praze správní žaloba, která je vedena pod sp. zn. 8 Af 31/2015.

Soud je nucen na tomto místě konstatovat, že v projednávaném případě je podstatné zjistit, zda bylo doměřovací řízení zahájeno v souladu se zákonem, zda byl žalovaný oprávněn vydat výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k DPH a zda těmito úkony žalovaného byl žalobce přímo zkrácen na svých veřejných subjektivních právech.

Žalobcovo výše uvedené tvrzení týkající se registrace jeho odběratele jako plátce DPH není tedy skutečností rozhodnou pro předmět tohoto řízení. Je irelevantní argument žalobce, že odběratel nemusí být k dani registrován, protože zákon o DPH mluví pouze o plátcích. Povinnou registraci jednotlivých plátců podle § 6, 6a až 6e, upravuje § 94 zákona o DPH. Přitom § 92a odst. 3 zákona o DPH přímo uvádí, že režim přenesení daňové povinnosti v případě, že plátcem, který poskytnul nebo přijal zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, nelze použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátcem. Nicméně skutečnost, zda byly skutečně splněny podmínky podle § 92a daňového řádu pro přenesení daňové povinnosti v daném případě, bude správce daně zkoumat až v rámci doměřovacího řízení, jehož výsledkem bude meritorní rozhodnutí.

Zjistil-li správce daně, že odběratel nebyl jako plátcem registrován ke dni plnění a nemohl být uplatněn režim přenesení daňové povinnosti podle původního daňového přiznání, pak žalovaný postupoval zcela v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Přitom v této fázi řízení byly rozhodné skutečnosti považovány pouze za důvodné podezření; teprve v rámci doměřovacího řízení musí být prověřeno, zda tato podezření opravdu odpovídají skutečnosti.

Soud na tomto místě odkazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 8 Aps 2/2006), podle níž „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s. ř. s.) nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení.“

I námitku, že správní orgán opomíjí, že žalobce má za to, že správně přiznal daň z přidané hodnoty již v řádném daňovém tvrzení a žalovaný je povinen mu nabídnout kvalifikované a přesné důvody opřené o konkrétní zákonná ustanovení, protože nesplnění takových výzev může být pro žalobce až likvidační, a to s ohledem na možnost doměřit daň dle pomůcek, shledal soud lichou.

Důvodnost této námitky zcela přesvědčivě vyvrací Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36, kde pod bodem 50. Uvádí: „*Nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas správci daně ve lhůtě stanovené ve výzvě (nejpozději však před vydáním platebního výměru správcem daně prvního stupně) kvalifikovaným způsobem sdělí, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek.*“ Jinými slovy tvrzení žalobce o likvidačních následcích výzvy v důsledku bezprostřední možnosti doměření daně dle pomůcek není na místě, protože zvolený postup žalovaného podle § 145 odst. 2 daňového řádu umožňuje žalobci sdělit správci daně právně kvalifikovaným způsobem svá tvrzení, jež brání správci daně bez dalšího doměřit daň dle pomůcek. Je tedy na vůli adresáta výzvy, jakým způsobem bude na obsah doručené výzvy reagovat, nelze však úspěšně tvrdit, že nesplnění předmětných výzev může být pro žalobce až likvidační s ohledem na možnost doměření daně dle pomůcek.

Žalobce dále namítá v žalobě, že nesouhlasí s OFŘ, který uvedl, pokud měl při plnění své povinnosti jakoukoliv pochybnost, mohl využít některé z celé řady informačních zdrojů, například internetové stránky finanční správy ČR a podobně. Žalobce považuje za nepatřičné, pokud jej OFŘ při nejasnostech o obsahu výzvy odkazuje na svůj informační portál, který žádným způsobem tuto mezeru ve výzvách žalovaného nemůže vyplnit.

V obecné rovině lze s žalobcem souhlasit. Z obsahu rozhodnutí OFŘ ze dne 18. 11. 2015, č.j. 39277/15/5100-41454-711335 však vyplývá, že žalobce citovanou část věty uvedl bez návaznosti na předcházející text, čímž zkreslil význam podaného odůvodnění. Uvedené citaci předchází text na str. 4 rozhodnutí: „*Také lze dodat, že příslušný účinný hmotněprávní předpis musel sám stěžovatel použít při vyplňování řádného daňového přiznání k předmětnému zdaňovacímu období. Pokud by stěžovatel měl při plnění své povinnosti sám řádně spočítat a vykázat daň jakoukoliv pochybnost při určení účinného znění příslušného zákona upravujícího příslušnou daň pro konkrétní zdaňovací období, mohl využít některý z celé řady informačních zdrojů, mezi jinými např. internetové stránky Finanční správy ČR, apod.*“ Z uvedeného textu je zřejmé, že odkaz OFŘ na jiné informační zdroje, například internetové stránky finanční správy ČR je pouze podpůrným argumentem, který se vztahuje k podání vyplněného řádného daňového přiznání k předmětnému zdaňovacímu období, nikoli však k výzvě ze dne 3. 8. 2015 DPH14-02, potažmo výzvě ze dne 3. 8. 2015 DPH14-03, jak předestírá žalobce.

Z uvedeného důvodu neshledal soud tuto námitku důvodnou.

Žalobcova tvrzená bezradnost, že neví, jakému účinnému právnímu předpisu směřovat námitky v potenciálním dokazovacím řízení, v čem pochybil, protože jsou mu známy důkazní prostředky o tom, že odběratel je plátcem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 6a zákona o DPH, a tyto důkazy předložil žalovanému před vydáním výzvy, který se k nim však nevyjádřil a žalobce ponechal v nejistotě vydáním neurčitých výzev, se jeví v daném případě účelová.

Soudu nezbyvá než znovu připomenout, že obě výzvy byly učiněny v souladu se zákonem. Žalovaný je oprávněn vydat výzvu vždy, když má důvodné podezření, že daň (zde z přidané hodnoty) bude doměřena. V daném případě byla důvodným podezřením skutečnost, žalobce do svého řádného daňového přiznání uvedl plnění dodané odběrateli, který nebyl k datu uskutečnění plnění registrován jako plátec DPH, a proto nemohly být splněny podmínky pro přenos daňové povinnosti.

Soud tedy uzavírá, že v posuzovaném případě došlo k naplnění předpokladu pro vydání výzev ze dne 3. 8. 2015, č.j. DPH14-02 a ze dne 3. 8. 2015 č.j. DPH14-03 a rovněž, že vydané výzvy ze dne 3. 8. 2015, č.j. DPH14-02 a ze dne 3. 8. 2015 č.j. DPH14-03 byly vydány v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy, v daném případě bylo doměřovací řízení zahájeno v souladu se zákonem, žalovaný byl oprávněn vydat výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k DPH a těmito úkony žalovaného ani nemohl být žalobce zkrácen na svých veřejných subjektivních právech.

S ohledem na výše uvedené postup zvolený žalovaným byl v souladu se zákonnou úpravou a nemohlo se jednat o žalobcem namítaný nezákonný postup.

Žaloba tedy není důvodná, a proto ji soud podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 21. září 2016

**JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.**  
**předsedkyně senátu**

Za správnost vyhotovení: Hrůzová, DiS.