



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Daniely Menclové a Mgr. Lenky Havlíčkové ve věci

žalobkyně: **TEREZINY LÁZNĚ DUBÍ, a. s.**, IČO 28687264,
sídlem Lázeňská 21/3, 417 01 Dubí,
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem,
sídlem Kostelní 233/1, 412 01 Litoměřice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020, č. j. 29952/20/5300-21441-712772,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020, č. j. 29952/20/5300-21441-712772, jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 1. 2020, č. j. 41647/20/2514-50523-507872, kterým správce daně podle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) zastavil řízení ve věci odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výměrům na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaným správcem daně dne 3. 12. 2019 za období září 2016 evidované pod č. j. 2481358/19/2514-50523-507872, říjen 2016 evidované pod č. j. 2481366/19/2514-50523-507872, listopad 2016 evidované pod č. j. 2481377/19/2514-50523-507872, prosinec 2016 evidované pod č. j. 2481398/19/2514-50523-507872, leden 2017 evidované pod č. j. 2497576/19/2514-50523-507872, únor 2017 evidované pod č. j. 2497616/19/2514-50523-507872, březen 2017 evidované pod č. j. 2497628/19/2514-50523-507872, duben 2017 evidované pod č. j. 2497633/19/2514-50523-507872, květen 2017 evidované pod č. j. 2497661/19/2514-50523-507872, červen 2017 evidované pod č. j. 2497681/19/2514-50523-507872, červenec 2017 evidované pod č. j. 2497690/19/2514-50523-507872, srpen 2017 evidované pod č. j. 2497700/19/2514-50523-507872, září 2017 evidované pod č. j. 2497722/19/2514-50523-507872, říjen 2017 evidované pod č. j. 2497737/19/2514-50523-507872, listopad 2017 evidované pod č. j. 2497744/19/2514-50523-507872, prosinec 2017 evidované pod č. j. 2497751/19/2514-50523-507872, leden 2018 evidované pod č. j. 2500002/19/2514-50523-507872, únor 2018 evidované pod č. j. 2500037/19/2514-50523-507872, březen 2018 evidované pod č. j. 2501224/19/2514-50523-507872, duben 2018 evidované pod č. j. 2501228/19/2514-50523-507872, květen 2018 evidované pod č. j. 2501231/19/2514-50523-507872, červen 2018 evidované pod č. j. 2501236/19/2514-50523-507872 a červenec 2018 evidované pod č. j. 2501238/19/2514-50523-507872 (dále jen „dodatečné platební výměry“).

2. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

3. Žalobkyně nejprve shrnula dosavadní průběh daňového řízení. Uvedla, že správce daně dne 4. 10. 2019 vydal podle § 154 odst. 2 daňového řádu (zřejmě myšleno podle § 145 odst. 2 daňového řádu - pozn. soudu) výzvy k podání dodatečných daňových přiznání na DPH za zdaňovací období září 2016 až červenec 2018. Výzvy obsahovaly poučení, že se proti nim nelze samostatně odvolat. Žalobkyně výzvám vyhověla a dodatečná přiznání na DPH za shora zmíněná zdaňovací období podala. Žalobkyně podotkla, že správce daně se následně při doměření daně neodchýlil od podaných dodatečných daňových přiznání a vydal dodatečné platební výměry, proti nimž žalobkyně brojila odvoláním, o němž správce daně rozhodl tak, že řízení o odvolání zastavil. V odůvodnění prvostupňového rozhodnutí uvedl, že neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečným platebním výměrům, kterými je tato daň stanovena, odvolat. Proti rozhodnutí správce daně žalobkyně podala odvolání. O odvolání bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného, které nyní žalobkyně napadá žalobou.
4. Žalobkyně nesouhlasila s tím, jak žalovaný posoudil její námitky týkající se možnosti podat odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který se neodchyluje od dodatečného přiznání podaného na základě výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně byla přesvědčena, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání (§ 145 odst. 2 daňového řádu), stejně tak jako výzva k odstranění pochybností (§ 89 odst. 1 daňového řádu) jsou procesními rozhodnutími, proti kterým se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu). Skutečnost, že se pro nim nelze samostatně odvolat, ovšem neznamená, že se proti nim nelze odvolat vůbec. Jejich zákonnost je podle žalobkyně nepochybně možné napadat v odvolání proti rozhodnutí ve věci samé, tedy proti dodatečnému platebnímu výměru.

5. Žalobkyně zdůraznila, že u práva na odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla doměřena daň shodně s podaným dodatečným přiznáním nelze rozlišovat, zda takovému rozhodnutí předcházela výzva k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu nebo výzva k odstranění pochybností ve smyslu § 89 téhož zákona.
6. Pokud by příjemce výzvy k odstranění pochybností měl právo se proti této výzvě odvolat v rámci dodatečného platebního výměru a příjemce výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nikoliv, a to za situace, kdy by v obou případech byla daň dodatečně vyměřena ve shodě s podaným dodatečným daňovým přiznáním, takový odlišný přístup by byl podle žalobkyně v rozporu s právem na spravedlivý proces, který je zaručen Listinou základních práv a svobod.
7. Žalobkyně měla za to, že na nyní projednávanou věc je aplikovatelný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 23. 1. 2014, č. j. 59 Af 31/2013-13. Krajský soud ve zmíněném rozsudku dospěl k závěru, že „[p]latební výměr vydaný na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností musí být vždy daňovému subjektu doručen (§ 140 odst. 1 věta za středníkem zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) a je proti němu v souladu s § 109 odst. 1 téhož zákona přípustné odvolání, byť se daň vyměřovaná neodchyluje od tvrzené.“ Žalobkyně byla přesvědčena, že pokud podle zmíněného rozsudku krajského soudu je po výzvě k odstranění pochybností možné se odvolat proti stanovení daně, která se neodchyluje od daně tvrzené, musí být daňovému subjektu dána i možnost podat odvolání proti dodatečným platebním výměrům podaným po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně považovala shora zmíněný rozsudek krajského soudu za přílehlavý na její případ. Rozhodnutím o zastavení řízení o odvolání, jakož i rozhodnutím žalovaného, se žalobkyně cítila být zkrácena na svém právu na odvolání. Podle žalobkyně měl žalovaný rozhodnutí správce daně zrušit, neboť nebyly splněny zákonné podmínky pro zastavení odvolacího řízení proti stanovení daně ve shodě s daní tvrzenou.
8. Žalobkyně dále uvedla, že nesouhlasí s argumentací žalovaného poukazující na odlišnost případu řešeného ve zmíněném rozsudku krajského soudu ze dne 23. 1. 2014, oproti případu žalobkyně. Tvrzení žalovaného, že se ve věci žalobkyně jednalo o zcela jinou situaci, kdy správce daně nic nezpochybňoval, neprověřoval, dokonce ani neučinil dílčí závěry, byla podle žalobkyně z hlediska stanovené daňové povinnosti, neodchylující se od tvrzené daňové povinnosti zcela irrelevantní, neboť výsledek je v obou případech shodný (vyměřená daňová povinnost se neodchyluje od tvrzené).
9. Žalobkyně dále namítala, že rozhodnutí žalovaného, ve spojení s rozhodnutím správce daně o zastavení řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, je ve zjevném rozporu s tím, o čem byla žalobkyně jasně poučena ve výzvách k podání dodatečného daňového přiznání.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve svém písemném vyjádření nesouhlasil s námitkami uplatněnými žalobkyní v podané žalobě. Žalovaný přisvědčil žalobkyni, že byla ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu poučena o tom, že se proti ní nelze samostatně odvolat, tedy až pospolu s následným rozhodnutím ve věci. Uvedené ovšem považoval za obecnou premisu. Zdůraznil, že pokud nastane situace, kdy je daňovému subjektu doměřena daň v souladu s jím podaným dodatečným daňovým přiznáním

(konkludentně), k jehož podání byl vyzván správcem daně v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, tak zde zákon uvádí, že v takovém případě není možnost odvolání přípustná. K tomu odkázal na znění § 144 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný měl tedy za to, že obecně se lze proti výzvě k podání dodatečného daňového přiznání odvolat v rámci následného rozhodnutí, ale v daném speciálním případě nikoliv.

11. Co se týče žalobkyní predestinovaného rozsudku krajského soudu, žalovaný uvedl, že se jednalo o situaci, kdy byl za účelem vyměření daně zahájen postup k odstranění pochybností. V případě řešeném krajským soudem obsahovalo řádné daňové tvrzení „nesrovnalosti“, po jejichž odstranění dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt tvrdil daň ve správné výši. Ve zmíněném rozsudku se jednalo o řízení vyměřovací. V případě žalobkyně se jedná o řízení doměřovací. V rámci řízení vyměřovacího existuje obdoba § 144 odst. 4 daňového řádu, a to § 140 odst. 4 téhož zákona. Podle předmětného rozsudku krajského soudu platí, že platební výměr vydaný na základě postupu k odstranění pochybností musí být platební výměr vždy daňovému subjektu doručen a je proti němu přípustné odvolání i za situace, kdy se daň vyměřená neodchyluje od daně tvrzené.
12. Jelikož se judikát týkal řízení vyměřovacího, nikoliv řízení doměřovacího (jako v případě žalobkyně), nelze jeho přiléhavosti na daný skutkový stav přisvědčit. Navíc je třeba zdůraznit, že v rámci postupu k odstranění pochybností správce daně vytýká daňovému subjektu určité „nesrovnalosti“ vůči jím podanému řádnému daňovému přiznání, které má následně daňový subjekt možnost odstranit či nikoliv. Postup k odstranění pochybností lze realizovat pouze v rámci řádného daňového tvrzení, resp. řízení vyměřovacího. Kdežto v rámci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání je dána daňovému subjektu v důsledku očekávání doměření daně (zde předchozí daňové kontroly) možnost, aby podal dodatečné daňové přiznání; čímž se vyhne platbě penále v případě doměření daně. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní podání dodatečného daňového přiznání či nikoliv.
13. Závěrem žalovaný uvedl, že žalobkyní zastávané závěry by reálně znamenaly neaplikovatelnost § 144 odst. 4 daňového řádu i § 140 odst. 4 daňového řádu, neboť vůči rozhodnutí o stanovení daně po podání ať už řádného či dodatečného daňového tvrzení v souladu s jejími tvrzeními by bylo vždy možné brojit odvoláním, což zcela jistě nebyl úmysl zákonodárce.
14. Žalovaný trval na tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem.

Ústní jednání

15. Zástupce žalobkyně při ústním jednání odkázal na písemné vyhotovení žaloby a uvedl, že předmětem sporu v nyní projednávané věci je právní posouzení otázky, zda žalobkyně v daném případě měla právo podat proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Zástupce žalobkyně navrhl soudu, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.
16. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání odkázal na písemné vyjádření k žalobě a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci soudem

17. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c),

písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

18. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého daňového spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda za situace, kdy daňový subjekt v souladu s výzvou správce daně vydanou podle § 145 odst. 2 daňového řádu podá dodatečné daňové tvrzení a správce daně na základě tohoto dodatečného daňového tvrzení doměří daňovému subjektu daň dodatečným platebním výměrem, přičemž správcem daně doměřená daň se neodchyluje od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, má daňový subjekt možnost podat proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolání.
20. Z obsahu daňového spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Výzvami ze dne 4. 10. 2019, žalobkyni doručenými dne 5. 10. 2019, správce daně vyzval žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období září 2016 až červenec 2018. Ke každému zdaňovacímu období v rozmezí září 2016 až červenec 2018 se vztahovala jedna výzva správce daně. Ve výzvách správce daně uvedl, že vyzývá žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání v návaznosti na výsledek daňové kontroly na DPH (k tomu poukázal na Zprávu o daňové kontrole ze dne 26. 6. 2018 a rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č. j. 32789/19/5300-21441-703172). Dále správce daně uvedl, že se v projednávané věci jedná o napravení stavu, kdy žalobkyní uskutečněná plnění za ubytování a stravování žalobkyně nesprávně zařadila mezi „*plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 51 odst. 1 a § 58 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“) na řádek 50 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty*“, ačkoliv měla být tato zdanitelná plnění správně zařazena na řádek 2 daňového přiznání k DPH.
21. Žalobkyně uvedeným výzvám správce daně vyhověla a za každé jednotlivé zdaňovací období v rozmezí září 2016 až červenec 2018 podala dodatečné daňové přiznání k DPH, na jejichž základě poté správce daně vydal v bodě 1 tohoto rozsudku specifikované dodatečné platební výměry, jimiž doměřil žalobkyni daň ve shodné výši, kterou žalobkyně uvedla v dodatečných daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období.
22. Podle § 144 odst. 1 daňového řádu platí, že „*[n]eodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.*“
23. Z § 144 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že „*[n]eodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým*

je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.“

24. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]okud 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.“
25. Smyslem a účelem výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit správci daně stanovit daň rychle a efektivně, a to v případě souhlasu daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho pasivity i bez součinnosti daňového subjektu. Daňový subjekt má celkem tři možnosti, jak na danou výzvu reagovat. První z možností je dané výzvě nevyhovět a dodatečné daňové přiznání nepodat. V tomto případě se daňový subjekt vystavuje riziku, že správce daně doměří daň z moci úřední buďto dokazováním, nebo podle pomůcek. Další možností daňového subjektu je správci daně k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání kvalifikovaným způsobem sdělit svůj nesouhlas, resp. skutečnost, že daňový subjekt trvá na správnosti poslední známé daňové povinnosti. Toto své přesvědčení může dát správci daně daňový subjekt patřičně najevo například podáním dodatečného daňového tvrzení se shodnými hodnotami uvedenými již v řádném daňovém tvrzení. Správci daně v takovémto případě zbývají dvě možnosti reakce. Správce daně se může ztotožnit s tvrzením daňového subjektu, resp. s jeho souhlasem, a od doměření daně zcela upustit, nebo zahájí daňovou kontrolu, v jejímž rámci bude umožněno daňovému subjektu svá tvrzení prokázat a zároveň namítat i nezákonnost vydané výzvy.
26. Třetí možností, je vyhovění výzvě správce daně a podání dodatečného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt souhlasí a v souladu s výzvou správce daně předloží dodatečné tvrzení, je správce daně v případě, že nemá pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti údajů v podaném dodatečném daňovém přiznání, oprávněn aplikovat § 144 daňového řádu, tj. správce daně nemusí výsledek doměření daně oznamovat daňovému subjektu dodatečným platebním výměrem, vydaný dodatečný platební výměr pouze založí do spisu, přičemž daňový subjekt nemá právo se proti takovému rozhodnutí odvolat (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, publ. pod. 3291/2015 Sb. NSS, či ze dne 3. 9. 2020, č. j. 1 Afs 313/2019 - 83).
27. Pokud má ovšem správce daně pochybnosti o údajích tvrzených v dodatečném daňovém přiznání daňového subjektu, vyzve jej k jejich odstranění postupem podle § 89 a § 90 daňového řádu nebo zahájí daňovou kontrolu. V tomto případě je postup podle § 144 daňového řádu vyloučen. Správce daně totiž v dodatečném platebním výměru nemůže odkázat na výsledky daňové kontroly, popř. na výsledky postupu k odstranění pochybností, jako na jeho odůvodnění a současně s odkazem na § 144 odst. 4 daňového řádu nepřipustit, aby se daňový subjekt proti závěrům správce daně nemohl bránit odvoláním. Tedy pouze v případě, že by bylo dodatečné daňové tvrzení předmětem postupu k odstranění pochybností či dokonce daňové kontroly, bylo by třeba daňovému subjektu umožnit odvolání podat. Tím je mu zachována možnost rozporovat odchylky správce daně, byť ty nemusí mít vždy dopad na konečnou daňovou povinnost.
28. V nyní projednávané věci nastala přesně taková situace, kterou soud popsal v bodě 26 tohoto rozsudku. Žalobkyně vyhověla výzvám správce daně vydanými ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období září 2016 až červenec 2018. Z obsahu správního spisu je poté zřejmé (a žalobkyně to ani nerozporuje), že správce daně neměl žádné pochybnosti o údajích tvrzených žalobkyní

v dodatečných daňových přiznáních podaných za předmětná zdaňovací období a doměřil daň, která se neodchyluje od daně dodatečně tvrzené žalobkyní. Soud má za to, že správce daně v tomto případě tedy mohl aplikovat § 144 daňového řádu, který upravuje zjednodušený postup ve věci doměření daně, tj. nemusel žalobkyni oznamovat výsledek doměření daně a nepochybil, ani když podle § 144 odst. 4 vyloučil možnost odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Pokud by správce daně v dodatečných platebních výměrech poučil žalobkyni o tom, že je proti nim odvolání přípustné, bylo by takové poučení v rozporu s daňovým řádem. Žádné ustanovení daňového řádu neumožňuje správci daně připustit odvolání proti rozhodnutí, proti kterým jej uvedený zákon nepřipouští.

29. Současně soud podotýká, že přestože § 144 odst. 4 daňového řádu neumožňuje podat odvolání proti rozhodnutím, v nichž se doměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, neboť zákonodárce nepředpokládal, že by daňový subjekt mohl mít důvod brojit proti výši daně, kterou sám tvrdil (viz důvodová zpráva k daňovému řádu), lze se přímo proti takovému rozhodnutí bránit správní žalobou ve smyslu § 65 s. ř. s. (k tomu srov. rozsudky Nejvyšší správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 7 Afs 241/2015-38 a ze dne 13. 7. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016-42). Může totiž například nastat situace, kdy správce daně stvrdí postupem § 144 odst. 1 daňového řádu tvrzení daňového subjektu, které je v rozporu s právní úpravou (např. zdaní příjem, který není předmětem daně nebo je od daně osvobozen), pak se jeho rozhodnutí může dotknout právní sféry daňového subjektu ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.
30. S ohledem na uvedené soud nesouhlasí s argumentací žalobkyně, že jí nepřipuštěním odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo v daném případě zamezeno jak v možnosti bránit se proti dodatečným platebním výměrům, tak i proti výzvám k podání dodatečných daňových přiznání, které nejsou ve smyslu § 109 odst. 2 daňového řádu samostatně přezkoumatelné. Soud uvádí, že žalobkyně prostředky ochrany k dispozici měla. Pokud žalobkyně chtěla dosáhnout přezkumu dodatečných platebních výměrů, mohla podat žalobu přímo proti těmto dodatečným platebním výměrům, vydaným podle § 143 a § 144 daňového řádu ve smyslu § 65 s. ř. s. Co se týče výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, soud uvádí, že se jedná o rozhodnutí procesní povahy, které zákon označuje termínem výzva, a které je vydáváno v řízení, které bude ukončeno vydáním rozhodnutí ve věci samé, vůči němuž je zásadně přípustný soudní přezkum a soudní přezkoumání této výzvy je tak ponecháno na řízení o přezkoumání konečného rozhodnutí ve věci samé. O nemožnosti podat samostatné odvolání proti výzvě k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 109 odst. 2 daňového řádu byla ostatně žalobkyně správně poučena správcem daně již v předmětných výzvách. S ohledem na uvedené by tedy žalobkyně měla možnost namítnout i nezákonnost výzev vydaných správcem daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu v souvislosti s přezkumem dodatečných platebních výměrů. Žalobní námitka tedy není důvodná.
31. Soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobkyně, že pokud má daňový subjekt právo podat odvolání v případě, kdy je dodatečný platební výměr vydaný na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností, a to i za situace, kdy se doměřená daň neodchyluje od tvrzené daňovým subjektem, mělo by daňovému subjektu náležet právo podat odvolání i proti rozhodnutí, jímž byla doměřena daň po vydání výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Pro oba případy je totiž podle žalobkyně podstatné, že se daňová povinnost neodchyluje a pro posouzení toho, zda jí náleží právo podat odvolání proti dodatečným platebním výměrům, by nemělo být rozhodné, zda před jejich vydáním byl

daňový subjekt vyzván k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu či k odstranění pochybností ve smyslu § 89 téhož zákona.

32. Jak již soud uvedl výše, postup podle § 144 odst. 4 daňového řádu nepřichází v úvahu automaticky vždy. Správce daně může postupovat podle zmíněného ustanovení daňového řádu pouze tehdy, neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem a současně nevznikne-li správci daně pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, resp. dodatečného daňového přiznání, které daňový subjekt buďto podal sám při zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná, anebo na základě výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a správcem daně nebyl zahájen postup k odstranění pochybností či daňová kontrola.
33. Zcela stěžejní pro posouzení toho, zda je přípustné odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým je doměřena daň, která se neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, je tedy skutečnost, zda vzniknou správci daně pochybnosti o údajích uvedených daňovým subjektem v daňovém tvrzení a vydá buďto výzvu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu, popř. zahájí daňovou kontrolu. Tento názor koresponduje se závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 23. 1. 2014, sp. zn. 59 Af 31/2013, publ. pod 2235/2016 Sb. NSS, na který poukazovala i žalobkyně v podané žalobě. I když se zmíněný rozsudek primárně vztahuje k vyměřovacímu řízení, a tedy k posouzení toho, zda je proti platebnímu výměru vydanému na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností nepřípustné odvolání ve smyslu § 140 odst. 4 daňového řádu, pro doměřovací řízení platí pravidla obdobná (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 9. 2020, č. j. 1 Afs 313/2019-83) a s ohledem na téměř totožnou dikci uvedeného ustanovení § 140 odst. 4 daňového řádu s § 144 odst. 4 téhož zákona, jsou úvahy tam uvedené použitelné i pro nyní projednávanou věc.
34. Ve zmíněném rozsudku krajský soud zdůraznil, že z pravidla stanoveného v § 140 odst. 4 daňového řádu, podle kterého platí, že proti platebnímu výměru, kterým byla stanovená daň, která se neodchyluje-li od daně tvrzené daňovým subjektem, se nelze odvolat, existuje výjimka. V případě, kdy se sice vyměřená daň neodchyluje od daňovým subjektem tvrzené, ovšem platební výměr byl správcem daně vydaný na základě výsledku postupu správce daně k odstranění pochybností či daňové kontroly, musí být tento platební výměr vždy daňovému subjektu doručen a je proti němu v souladu s § 109 odst. 1 daňového řádu přípustné odvolání. Je tomu tak proto, že ustanovení § 140 odst. 4 daňového řádu „nelze vykládat a aplikovat izolovaně, ale naopak nepřípustnost odvolání je třeba vnímat z hlediska systematiky celého ustanovení upravujícího postup správce daně při vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu, tj. jen pro případ, nevzniknou-li správci daně o jeho správnosti, průkaznosti nebo úplnosti pochybnosti, jak je nutno dovodit z odst. 1 tohoto ustanovení.“ Dále krajský soud uvedl, že „ačkoli je správcem daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností platebním výměrem stanovena daň ve stejné výši jako daňový subjekt tvrdil, mohly nastat v průběhu postupu správce daně určité skutečnosti, jejichž posouzení, případně odmítnutí správcem daně se bude chtít daňový subjekt bránit, neboť tyto skutečnosti mohly mít vliv na správnost vyměření daňové povinnosti.“
35. I z žalobkyní zmíněného rozsudku tak jednoznačně vyplývá, že za situace, kdy se doměřená daň neodchyluje od údajů tvrzených daňovým subjektem a správcem daně o nich nemá pochybnosti, které by procesně relevantním způsobem projevil v rámci daňového řízení, nesvědčí daňovému subjektu právo podat odvolání proti platebním výměrům. Žalobkyně se tak mylí, pokud se domnívá, že naplněním zákonem stanovených podmínek Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pro postup podle shora zmíněného § 144 daňového řádu daňový subjekt nepozbývá možnost podat žalobu takto dodatečně doměřené daně odvolacímu přezkumu.

36. Jelikož správce daně v nyní souzené věci neměl o údajích uvedených žalobkyní v dodatečných daňových přiznáních žádné pochybnosti, které by jej vedly k postupu k odstranění pochybností, popř. k zahájení daňové kontroly a žalobkyni v dodatečných platebních výměrech doměřená daň se neodchyluje od daně žalobkyní tvrzené, soud uzavírá, že správce daně nepochybil, pokud v dodatečných platebních výměrech žalobkyni s odkazem na § 144 odst. 4 poučil o nepřípustnosti podat proti těmto platebním výměrům odvolání. Pokud žalobkyně přes správné poučení správce daně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, a správce daně řízení o odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům zastavil a žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně, nemůže soud jejich postupu nic vytknout a plně se s ním ztotožňuje.
37. Pro úplnost soud uvádí, že neprováděl důkaz výzvami k podání dodatečných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období, dodatečnými platebními výměry ani rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 23. 1. 2014, sp. zn. 59 Af 31/2013, neboť zástupce žalobkyně při ústním jednání uvedl, že netrvá na provedení těchto důkazů.
38. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že neshledal žalobou uplatněné námitky důvodnými, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti dle obsahu soudního spisu nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ústí nad Labem 29. června 2022

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.