



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobce: **M. N.**
zastoupen advokátem Mgr. Hugem Hrubým
sídlem Bryksova 939/37, 198 00 Praha 9

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 29860/22/5300-21441-711676 z 11. 8. 2022,
ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 47604/22/5300-21441-711676
z 22. 12. 2022

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci.

1. Jádrem sporu je splnění zákonných podmínek pro předpis daňového penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve výši 20 % z DPH za zdaňovací období ledna až prosince 2017 a ledna a března 2018, která byla žalobci dodatečně doměřena

na základě výsledků daňové kontroly zahájené bez toho, aby správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení, a to rovněž s ohledem na časový odstup vyrozumění o předpisu penále od dodatečného doměření daně a na dříve povolené rozložení úhrad daně na splátky.

2. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) zahájil u žalobce 12. 9. 2018 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období ledna 2017 až června 2018 v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od sedmi dodavatelek: Anselm Build s.r.o., Adecia Capital s.r.o., HQP, s.r.o., CARTERETOS s.r.o., Office Food s.r.o., Pražská tržiště s.r.o. a PE-INVEST s.r.o. V rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že přijal dotčená zdanitelná plnění právě od deklarovaných dodavatelek, a následně 25. 6. 2021 vydal 14 dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období ledna až prosince 2017 a ledna a března 2018 v celkové výši 3 283 605 Kč. Proti těmto platebním výměrům se žalobce neodvolal a nabyly právní moci 29. 6. 2021. Následně žalobce požádal 7. 6. 2021 o posečkání s úhradou daně a správce daně této žádosti rozhodnutím ze 4. 10. 2021 vyhověl, rozloživ úhradu daně podle § 156 odst. 1 daňového řádu na měsíční splátky od 15. 10. 2021 do 15. 9. 2025.
3. Dne 16. 2. 2022 vydal správce daně 14 platebních výměrů, jimiž vyměřil žalobci daňové penále v celkové výši 656 725 Kč. Správce daně uvedl, že penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň. Proti všem těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Argumentace účastníků řízení.

4. Žalobce v žalobě předeslal, že daňová kontrola byla zahájena bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení ve smyslu § 145 daňového řádu, a v takovém případě podle § 87 odst. 4 daňového řádu nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z doměřené daně, pokud byl naplněn důvod pro vydání této výzvy. Tak tomu v nynější věci bylo, neboť správce daně mohl již před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Vyplynulo to z předmětu a rozsahu daňové kontroly, počtu prověřovaných dodavatelek, evidence některých z nich jako nespolehlivých plátkyň a dalších zjištění z vlastní vyhledávací činnosti správce daně. Z jeho postupu je zřejmé, že ještě tři měsíce před vyměřením penále zastával názor, že nemůže penále nárokovat právě proto, že před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobce k podání daňového tvrzení. Tento postoj vyplývá jednak z bezprecedentní časové prodlevy mezi vydáním výměrů na daň a na penále, jednak z povolení posečkání s úhradou daně, v němž se správce daně nijak nezmiňuje o tom, že by mělo být žalobci vyměřeno rovněž penále. To by přitom představovalo zásadní skutečnost (částku), která měla být součástí uvážení správce daně. Žalobce při řádném a včasném hrazení splátek dle rozhodnutí o posečkání s úhradou daně jednal v oprávněné víře, že se jedná o řešení konečné, které znamená úplné vypořádání jeho závazků vůči státu z dotčených zdanitelných plnění. Tato situace je natolik nestandardní, že se s ní správce daně musel v platebních výměrech vypořádat, a pokud tak neučinil, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť z něj není zřejmé splnění všech zákonných podmínek pro vyměření penále.
5. Popsané okolnosti vzbudily v žalobci legitimní očekávání, že penále nemůže být a nebude nárokováno. Žalobci bylo v rámci neoficiálního telefonátu se zástupcem správce daně ostatně naznačeno, že není jediným, na nějž dopadla změna výkladu uvedených ustanovení

ze strany správce daně. Platební výměry měly být údajně vydány vůči 40 až 50 daňovým subjektům. Žalobce v této souvislosti navrhl, aby soud opatřil a provedl důkaz statistikou počtu platebních výměrů na penále vydaných správcem daně více než dva měsíce po vydání platebních výměrů na daň, a to v jednotlivých měsících let 2021 a 2022. Z této statistiky by mohla být zjevná změna ustálené praxe v žalobcův neprospěch. Žalovaný konstatoval, že k porušení zásady legitimního očekávání nedošlo, ačkoli namítanou změnu ustálené praxe vůbec neprověřoval, a proto nelze jeho závěr přezkoumat.

6. Žalobce také namítl, že platební výměry jsou neurčité, jelikož penále má být podle nich splatné nejdříve ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které bylo vypočteno. Splatnost daně však byla rozložena na rovnoměrné měsíční splátky v období čtyř let, a splatnost penále tak nelze určit.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že žalobní body z valné většiny korespondují s odvolacími námitkami, a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, v němž se s žalobcovou argumentací vypořádal. Přesto zopakoval, že správce daně nemohl před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Učinil totiž pouze kroky za účelem zjištění žalobcových bankovních účtů (a pohybů na nich) a provedl šetření žalobcova sídla a provozovny. Veškerá další zjištění učinil až na základě dokumentů předložených žalobcem v rámci daňové kontroly, jak je zřejmé také z formulací ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně sice mohl získat některé poznatky ohledně personálního a materiálního zázemí žalobcových dodavatelek z veřejných zdrojů nebo vlastních evidencí, ale ani ty by neodůvodnily předpoklad stanovení daně ve smyslu judikatury NSS.

III. Posouzení věci soudem.

8. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Při tom naznal, že žaloba není důvodná.
9. Ve věci soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žádný z účastníků nevyslovil s tímto postupem po poučení soudem nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebylo ani dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009). Žalobcem navržený důkaz soud neprovedl pro nadbytečnost (k tomu podrobněji bod 16 rozsudku).
10. Spor mezi účastníky řízení se odvíjí primárně od toho, jestli byl správce daně před zahájením daňové kontroly, na jejímž základě byla žalobci dodatečně doměřena DPH, povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení. Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.
11. Podle § 87 odst. 4 daňového řádu dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu však nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.

12. Penále je upraveno v § 251 daňového řádu. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta (odst. 1). Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem; penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte (odst. 3). Povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně; to neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné (odst. 4).
13. Z logiky žalobních bodů se soud nejprve zabýval námitkou, podle níž předpis penále narušil žalobcovo legitimní očekávání, vyvolané přechozím postupem správce daně, konkrétně velkou prodlevou mezi vydáním výměrů na dodatečně doměřenou daň a na penále, jakož i povolením posečkání s úhradou daně.
14. Pokud jde o vymezení pojmu „legitimní očekávání“, žalobce výstižně odkazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS z 21. 7. 2009, podle jehož bodu 81 *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“* Při jeho aplikaci se však žalobce hrubě mylí.
15. Žalovaný v napadeném rozhodnutí s poukazem na důvodovou zprávu k daňovému řádu správně konstatoval, že penále je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, než jak byla stanovena na základě tvrzení. Správce daně nemá možnost uvážit, zda penále předepíše či nikoli, nýbrž při splnění zákonných podmínek pro vznik penále tak učinit musí. Výše penále je daňovému subjektu oznamována rozhodnutím deklaratorní povahy ve formě platebního výměru. (Shodně Lichnovský, O. – Ondrýsek, R., a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021; str. 986). Ust. § 251 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 vyžadovalo, aby správce daně rozhodl o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru a současně je předepsal do evidence daní; penále bylo splatné ke stejnému dni jako doměřená daň. S účinností od 1. 7. 2017 však toto pravidlo neplatí a správce daně může vyrozumět dlužníka o předpisu penále kdykoli před skončením lhůty, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (přiměřeně rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 5 Afs 35/2009-265, č. 2317/2011 Sb. NSS z 22. 3. 2011). Žádná jiná omezení pro vydání platebního výměru na penále daňový řád nestanoví.
16. Žalobce označuje prodlevu, s níž byly platební výměry na penále vydány (sedm a půl měsíce po vydání platebních výměrů na daň), za „bezprecedentní“. Soudu není zřejmé, jak žalobce k tomuto poznatku dospěl, když nedisponuje žádným důkazem na jeho podporu a naopak navrhl, aby jej soud opatřil sám. Ani kdyby však měl žalobce v tomto bodě pravdu a správce daně by všechny dřívější platební výměry na penále byl vydal nejpozději dva měsíce po pravomocném doměření daně (bod 3.23 žaloby), nemohl by takový postup založit v daňových subjektech legitimní očekávání, že všechny další platební výměry na penále budou vydávány právě jen v této dvouměsíční lhůtě, která nemá žádnou oporu v zákoně. Právní jistotu daňových subjektů chrání daňovým řádem jednoznačně určené lhůty pro

stanovení (§ 148) a placení (§ 160) daně, od nichž se odvíjí také lhůta pro sdělení výše předepsaného penále. Žádná praxe správce daně při vydávání platebních výměrů na penále nemůže pojmově založit legitimní očekávání, které by správci daně znemožnilo využít celou zákonnou lhůtu stanovenou k jejich vydání. Její překročení žalobce v žalobě nenamítl a ze shora uvedených časových údajů je zřejmé, že překročena nebyla. Z tohoto důvodu by bylo nadbytečné opatřovat žalobcem navržený důkaz – statistiku správce daně, v níž by byl zachycen vývoj počtu platebních výměrů na penále vydaných s větším než dvouměsíční prodlevou v letech 2021 a 2022.

17. Nepřípadné jsou také žalobcovy vývody z toho, že správce daně vyhověl jeho žádosti o posečkání s úhradou daně. Podle § 156 daňového řádu může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“), z pěti různých důvodů týkajících se vesměs majetkové situace a okolností podnikání daňového subjektu (odst. 1). V rozhodnutí, kterým bylo vyhověno žádosti o posečkání, se stanoví doba posečkání a posečkání může být vázáno i na další podmínky (odst. 3). Posečkání lze povolit nejdříve ode dne splatnosti, a to i zpětně (odst. 4).
18. Správce daně rozhodnutím ze 4. 10. 2021 povolil rozložení daně na měsíční splátky od 15. 10. 2021 do 15. 9. 2025. V tomto rozhodnutí nijak nezohlednil penále z této daně, ale stejně tak si počínal žalobce v žádosti ze 7. 6. 2021, o níž správce daně rozhodoval. Jelikož povinnost hradit penále vzniká daňovému subjektu přímo ze zákona, bylo v době rozhodování správce daně o posečkání zřejmé, že žalobce tuto povinnost má a v dohledné době bude o předpisu penále vyrozuměn. Tato skutečnost však musela být zřejmá nejen správci daně, ale také žalobci. Jako v řízení o každé žádosti i zde zásadně platí, že předmět řízení vymezuje žalobce obsahem žádosti. Jestliže žalobce za této situace v žádosti o posečkání s úhradou daně předpokládané penále nezmínil, pak nemůže vyčítat správci daně, že tuto okolnost nevnesl do řízení z vlastní iniciativy. Nic řečeného v rozhodnutí nenasvědčuje tomu, že by správce daně povolením posečkání považoval všechny nároky vyplývající z dotčených zdanitelných plnění za vyřízené. Pokud žalobce takového přesvědčení nabyl, pak se nezakládalo na postupu správce daně, a nemůže se jej proto s úspěchem dovolávat. Pro úplnost soud doplňuje, že správce daně vyhověl rovněž žalobcově žádosti o posečkání s úhradou penále, stanovil mu splátkový kalendář do roku 2025, a žalobce také toto penále podle všeho řádně splácí.
19. S právě uvedeným souvisí další žalobní bod poukazující na údajnou neurčitost platebních výměrů na daňové penále. Správce daně v nich uvedl, že *„Penále je [...] splatné do 30 dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toto penále vypočteno [...]“*. Jedná se o doslovný přepis § 251 odst. 3 daňového řádu. Žalobce dovozuje neurčitost tohoto výroku z toho, že úhrada doměřené DPH mu byla rozhodnutím ze 4. 10. 2021 rozložena na rovnoměrné splátky, a nelze tak určit, kdy nastává splatnost daně za jednotlivá zdaňovací období.
20. Tato argumentace vypadá na první pohled logicky, ale pomíjí jednu důležitou okolnost. Rozhodnutí podle § 156 daňového řádu totiž nijak nemění splatnost daně, ale pouze okamžik její úhrady. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, používal pojem „náhradní lhůta splatnosti“, což vedlo ke sporům o to, zda daň s náhradní lhůtou splatnosti je nedoplatkem, nebo nikoli. Tomu se zákonodárce rozhodl zabránit tím, že v § 156 hovoří výhradně o „povolení posečkání úhrady daně“ a „rozložení úhrady daně“, a nikoli již o odložení její

splatnosti (srov. odůvodnění poslaneckého pozměňovacího návrhu k návrhu daňového řádu, dostupné na www.psp.cz). Mezi splatností a úhradou daně zákon naopak výslovně rozlišuje nejen v § 156 odst. 3, ale také v § 153 odst. 1, podle nějž nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně. Rovněž komentářová literatura zastává názor, že „[p]osečkaná daň však nepřestává být nedoplatkem, nedochází k posunutí dne splatnosti a za den splatnosti je nutné považovat původní den splatnosti.“ (Baxa, J. – Dráb, O. – Kaniová, L. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011; komentář k § 156).

21. Soud nerozumí tomu, proč správce daně za této situace formuloval část výroku platebních výměřů, která upravovala splatnost penále, popsáním eventuálním způsobem, když bylo nepochybné, že jeho splatnost nastane 30. dnem od oznámení výměřů. Splatnost samotné daně, z níž bylo penále vypočteno, totiž nastala už před několika měsíci. Ani tato okolnost však nemá žádný vliv na to, že splatnost penále byla z výroku jednoznačně zřejmá.
22. Pro posouzení podstaty věci je stěžejní, zda mohl správce daně před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládat, že daň bude žalobci doměřena. Pokud by tomu tak bylo, byl by povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení, a pokud by tak přesto neučinil a rovnou zahájil daňovou kontrolu, žalobci by nevznikla povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly (§ 87 odst. 4 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu).
23. Žalobce v bodu 3.23 žaloby naznačil, že správce daně měl v rozhodné době změnit svůj „výklad [ustanovení uvedených v předchozím bodě rozsudku] v otázce vzniku povinnosti platit penále při absenci výzvy k podání daňového tvrzení“ („zástupce správce daně“ to měl žalobci údajně „naznačit“ v „neoficiálním telefonátu“). Toto tvrzení je předně naprosto neurčité, a tudíž i nedůvěryhodné, co do skutkových okolností: kdo, kdy a jakým způsobem měl žalobci tyto informace poskytnout. Zároveň z něj není vůbec zřejmé, v čem měla údajná změna výkladu spočívat. Podmínky, za nichž je správce daně povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, jsou stanoveny zákonem a existuje k nim již poměrně početná a nerozporná judikatura. Účastníci řízení se ostatně ve svých teoretických východiscích nijak neliší: rozhodné otázky formulují shodně a vycházejí také z víceméně stejných rozsudků správních soudů; jejich názory se různí pouze v hodnocení skutkových okolností žalobcova případu.
24. Touto problematikou se podrobně zabýval rozšířený senát NSS, jenž v usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS z 16. 11. 2016 vyložil, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Nesprávnou výši daně má zásadně „napravit“ samotný daňový subjekt. To může učinit dodatečným daňovým tvrzením, a tato možnost mu má být poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti správce daně, a to jakýmkoli způsobem s výjimkou daňové kontroly. Konkrétně pak rozšířený senát uvedl, že „[p]okud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.“ (Body 59 a 60.) NSS ovšem již v rozsudku č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb.

NSS z 2. 3. 2016 s odkazem na odbornou literaturu dovodil: „Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří“ (bod 24; obdobně též rozsudek NSS č. j. 6 Afs 185/2014-84 z 29. 7. 2015). Na druhé straně NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 229/2018-29 z 16. 8. 2018 zdůraznil, že „[p]ro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat“ (bod 14).

25. Požadavek na „důvodný předpoklad“ vyplývá také z důsledků, které výzva k podání dodatečného daňového tvrzení přináší. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu je oznámení této výzvy (bylo-li učiněno v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně a vedlo-li následně k doměření daně) úkonem prodlužujícím běh lhůty o jeden rok (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS z 25. 5. 2016). Správce daně proto nemůže výzvu vydávat libovolně, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. Ve výzvě musí dostatečně jasně objasnit opravdu věcné, a nikoli jen formální důvody, na jejichž základě mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 téhož zákona je rozhodnutím; náležitosti výzvy se zabýval NSS v rozsudku č. j. 4 Afs 54/2015-21 z 20. 5. 2015). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoli, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu citovaného usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. (Obdobně rozsudek NSS č. j. 5 Afs 197/2019-58 z 3. 6. 2020.) Zároveň NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 46/2016-33 z 19. 1. 2017 konstatoval, že „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně“ (bod 24).
26. Citovaná judikatura neukládá správci daně povinnost před volbou, zda vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání nebo zahájit daňovou kontrolu, provádět předběžné šetření ohledně toho, zda lze stanovení daně důvodně předpokládat. Naopak vychází z toho, jakými poznatky správce daně v danou chvíli fakticky disponuje: pokud zakládají odůvodněný předpoklad stanovení daně, musí vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného tvrzení. Tyto poznatky získává typicky z daňových řízení u obchodních partnerů daňového subjektu nebo od jiných orgánů veřejné moci. (Srov. Lichnovský, O. – Ondříšek, R., a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021; str. 605).
27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil, a má to oporu v předloženém spisovém materiálu, že správce daně před zahájením daňové kontroly prověřil žalobcovy bankovní účty a pohyby na nich v období od ledna 2015 do listopadu 2017, a že dále provedl šetření ohledně jeho sídla a provozovny. Z odpovědí bankovních ústavů vyplynulo, že na žalobcově bankovním účtu určeném ke zveřejnění ve smyslu § 96 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o

dani z přidané hodnoty, nejsou evidovány platby ve prospěch žádné ze sedmi dodavatelek, od nichž měl žalobce obdržet dotčená plnění. Správce daně však z těchto úkonů nezískal žádné informace o tom, jaká konkrétní plnění měla být žalobci poskytnuta, ani o okolnostech jejich uskutečnění. To je zřejmé i z jeho otázek ohledně specifikace předmětu plnění, položených žalobci při zahájení daňové kontroly (str. 11 protokolu o zahájení daňové kontroly). Konkrétní skutková zjištění správce daně učinil až během daňové kontroly, a to po předložení daňových dokladů vystavených žalobcovými dodavatelkami a dalších písemností týkajících se sporných plnění. Z protokolu o zahájení daňové kontroly je zřejmé, že celkem 95 daňových dokladů bylo správcem daně předloženo až při jejím zahájení 12. 9. 2018 (str. 9 protokolu), a že až tehdy si správce daně vyžádal další související důkazní prostředky (smlouvy včetně dodatků, předávací protokoly, dodací listy apod.).

28. Žalobce v žalobě označil některé konkrétní okolnosti, z nichž důvodný předpoklad správce daně dovozuje. V první řadě jimi jsou délka prověřovaného období a výběr právě sedmi dodavatelek, jejichž plnění byla předmětem daňové kontroly. Prověřované období v délce 18 měsíců soud na základě poznatků ze své úřední činnosti nepovažuje za nijak excesivní. Žalobce označuje tuto délku za „nadprůměrnou“, ale toto své tvrzení nijak nedoložil. Ani kdyby však bylo pravdivé, nijak by z něj neplynula existence důvodného předpokladu stanovení daně. Teoreticky by se dalo argumentovat také opačně: pokud by správce daně zahájil kontrolu jen ve vztahu k jednomu nebo dvěma zdaňovacím obdobím, mohlo by to vyvolat dojem, že se zaměřil na tak krátký úsek z nějakého konkrétního důvodu. I to by však byla pouze spekulace. Obdobně soud hodnotí skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena jen v rozsahu plnění přijatých od sedmi subjektů, ačkoli žalobce měl v daných obdobích více dodavatelů. Právě těchto sedm společností mohl správce daně vybrat náhodně, jak tvrdí žalovaný, nebo na základě absence odpovídajících plateb na žalobcově bankovním účtu. Obě tyto možnosti se soudu jeví jako pravděpodobné; ze samotného počtu prověřovaných subjektů nelze v žádném případě dovozovat, že správce daně důvodně předpokládal budoucí doměření daně.
29. U řady dalších okolností, na které žalobce poukazuje, nelze s jeho hodnocením souhlasit, neboť jakýkoli význam získávají až ve spojení se znalostmi o povaze dotčených plnění, které správce daně před zahájením daňové kontroly neměl. Tak je tomu u zjištění, že dodavatelky Adecia Capital s.r.o., Anselm Build s.r.o., CARTERETOS s.r.o., HQP s.r.o., Pražské tržiště s.r.o. a PE-INVEST s.r.o. neměly evidovány v živnostenském rejstříku žádnou provozovnu, že tyto společnosti (s výjimkou Adecia Capital s.r.o.) nevlastnily žádnou nemovitost ani vozidlo nebo že jednatel dodavatelky HQP s.r.o., jež neměla podle sdělení ČSSZ žádné zaměstnance, nepobýval v době tvrzeného uskutečnění plnění v ČR, a nemohl tudíž zajišťovat on-line systém pohledávek, převod pokladen, spouštění e-shopu a další plnění uvedená na dokladech.
30. Jiné okolnosti už v tomto ohledu určitý význam mají. Žalobce uvedl, že jeho dodavatelky Adecia Capital s.r.o., Anselm Build s.r.o., HQP s.r.o., Pražské tržiště s.r.o. a PE-INVEST s.r.o. měly v době údajné realizace plnění sídlo na tzv. virtuálních adresách. V téže době došlo u společnosti Adecia Capital s.r.o. ke změně jednatele, u jiné společnosti byla jednatelkou osoba cizí státní příslušnosti zapsaná do rejstříku až 2,5 roku od vzniku jednatelství, jednatel společnosti PE-INVEST s.r.o. měl trvalý pobyt na adrese ohlašovny a jednatelkou CARTERETOS s.r.o. byl sám žalobce. Některé dodavatelky byly nespolehlivými plátkyněmi DPH: Adecia Capital s.r.o. od 5. 9. 2017, Anselm Build s.r.o. od 31. 7. 2018 a HQP s.r.o. od 12. 6. 2018. Jiné dodavatelky pak zveřejnily v obchodním

rejstříku naposled účetní závěrku za rok 2015 nebo 2016 a společnost HQP s.r.o dokonce žádnou. Ze správního spisu není jednoznačně patrné, jestli tato zjištění správce daně učinil ještě před zahájením daňové kontroly (jak tvrdí žalobce), nebo až během ní (jak tvrdí žalovaný). Na posouzení věci to však nemá žádný vliv. Nepochybně se jedná o indicie o možné nedůvěryhodnosti jmenovaných společností, zároveň však je jich relativně malý počet, vyskytují se u různých dodavatelek, a především u nich schází jakákoli vazba na konkrétní plnění. Řečeno s nadsázkou: ani u nespolehlivé plátkyně DPH, která nezveřejňuje účetní závěrky a jejíž jednatel má trvalý pobyt na ohlašovně, nelze presumovat, že neuskutečnila žádné plnění v souladu s daňovými zákony. Jak opakovaně zdůraznily správní soudy, je třeba rozlišovat na jedné straně mezi důvodným předpokladem správce daně, že bude daň doměřena, a na druhé straně situací, kdy správce daně má pouze dílčí indicie, které by mohly k doměření daně směřovat (za všechny rozsudek NSS č. j. 9 Afs 301/2020-85 z 12. 1. 2023). Popsané indicie mohly varovat žalobce před obchodováním s těmito subjekty, stejně jako mohly vzbudit zájem správce daně o důkladnější prověření plnění jejich daňových povinností. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí správně poznamenal, že sama o sobě nemohla vést k předpokladu (natožpak důvodnému), že daň bude doměřena.

31. Soud souhlasí s žalovaným, že správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval pouze povědomím o tom, že žalobce v dotčených zdaňovacích obdobích přijal různá plnění od různých dodavatelek, z nichž uplatnil nárok na odpočet daně ve výši jednotek milionů korun (u sedmi vyjmenovaných subjektů šlo o 3,7 milionu korun), několika obecnými náznaky možné nedůvěryhodnosti žalobcových dodavatelů a jednou konkrétní indicií upozorňující na možné nestandardní okolnosti žalobcových obchodů (absence plateb deklarovaným dodavatelkám za přijatá plnění na žalobcově bankovním účtu). Správce daně však neměl informace o tom, co bylo předmětem plnění, popř. kdy byl konkrétní doklad zaúčtován, uhrazen apod. S určitostí tedy nemohl formulovat pochybnosti ohledně zdanitelných plnění, která žalobce přijal od jmenovaných dodavatelek, a pouze dílčí poznatky mu neumožňovaly řádně zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně se proto důvodně rozhodl prověřit žalobcovo plnění daňových povinností komplexně daňovou kontrolou. Ze spisového materiálu je zřejmé, že až v jejím průběhu přibyly do jeho dispozice daňové doklady za jednotlivá zdaňovací období a informace o okolnostech žalobcovy údajné spolupráce s dodavatelkami a o předmětu plnění.
32. Žalobce se na podporu svého názoru odvolává na několik rozsudků, jimiž argumentoval již v daňovém řízení, zejména rozsudky Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 47/2019-110 ze 4. 1. 2022 a NSS č. j. 7 Afs 229/2018-29 z 16. 8. 2018. Žalovaný však v bodě 23 napadeného rozhodnutí výstižně podotkl, že skutková situace v těchto věcech se oproti té nynější lišila. V obou citovaných případech totiž správce daně již dříve prováděl u daňového subjektu daňovou kontrolu za některé předcházející zdaňovací období, a díky tomu měl podrobné informace vztahující se také k dalším obchodním transakcím. V nynější věci žádné takové jiné řízení neprobíhalo. Jen pro dokreslení kontextu soud uvádí, že podle judikatury NSS dokonce ani skutečnost, že správce daně disponoval účetnictvím daňového subjektu, bez dalšího nezakládala povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (srov. rozsudek č. j. 8 Afs 196/2019-48 z 22. 6. 2022). Soud shrnuje, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly pouze dílčí indicie, které by mohly směřovat k doměření daně a které nebyly dostatečné pro vyzvání žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně za této situace nepochybil, když přistoupil k zahájení daňové kontroly.

33. Důvodnou soud neshledal ani námitku, že by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné proto, že shora popsané úvahy nebyly obsaženy již v platebních výměrech na daňové penále. Správce daně v každém platebním výměru odkázal na příslušné rozhodnutí o dodatečném doměření daně, z níž bylo penále vypočteno, citoval § 251 odst. 1 daňového řádu popisující způsob stanovení výše penále a uvedl údaje potřebné pro jeho zaplacení. Takové odůvodnění považuje soud za dostatečné. Všechny skutečnosti odůvodňující žalobcovu povinnost platit penále jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole, s níž byl žalobce seznámen a která se v případech doměření daně výlučně na základě výsledků daňové kontroly považuje za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně (§ 147 odst. 3 daňového řádu). Své výhrady vůči vzniku této povinnosti žalobce před vydáním platebních výměrů správci daně nesdělil. To je na jedné straně pochopitelné, na druhé straně však nelze po správci daně požadovat, aby v odůvodnění platebního výměru vypořádával hypotetické námitky daňového subjektu. Správce daně nemohl důvodně předpokládat, že žalobce tuto okolnost zpochybní, stejně jako tomu bylo například u potenciální námitky prekluze daně (kterou žalobce nevznese). S žalobcovými argumenty se vypořádal žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, což soud považuje za dostatečné.

IV. Závěr a náklady řízení.

34. Správce daně před zahájením daňové kontroly nemohl důvodně předpokládat, že DPH za dotčená zdaňovací období bude doměřena, a proto nebylo jeho povinností vyzývat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Nebyl tak splněn předpoklad, aby žalobci nevznikla povinnost hradit penále z daně doměřené dodatečně na základě daňové kontroly. Ačkoli žalobce byl o předpisu penále vyrozuměn samostatnými platebními výměry sedm a půl měsíce po dodatečném doměření daně, nemohla v něm tato prodleva ani žádný jiný krok správce daně vzbudit legitimní očekávání, že nebude povinen toto penále hradit. Výrok platebních výměrů na daňové penále byl sice formulován zbytečně složitě, přesto z něj bylo jednoznačně zřejmé, ke kterému okamžiku je penále splatné. Jelikož soud nepřisvědčil žádnému z žalobních bodů, zamítl žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Případně-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.

Praha 27. dubna 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu